

OFICIO N° 007553

06-04-2016

DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

100202208 258

Doctora

CATALINA HOYOS JIMÉNEZ

Carrera 14 N°. 94-44 - Torre B-Piso 6°

choyos@godoyhoyos.com

Bogotá, D. C.

Referencia: Radicado 025970 del 30/06/2015

Tema: Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptor: Renta Exenta

Fuentes formales: Artículos 102 y 207-2 del Estatuto Tributario, Oficio número 068201 de 30/12/2014 y Oficio número 019732 de 25/03/2014

Cordial saludo, doctora Catalina:

Conforme con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Se solicita revocatoria del Oficio número 068201 de 30 de diciembre de 2014 y Oficio número 019732 de 25 de marzo del mismo año respecto de la respuesta a la pregunta número 2, mencionando que la doctrina en referencia no tuvo en cuenta lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 102 del Estatuto Tributario, de acuerdo con las modificaciones que al artículo 102 fueron hechas por la Ley 1607 de 2012.

Explica que es claro que los derechos fiduciarios tienen la naturaleza y las condiciones de los bienes y derechos aportados al patrimonio autónomo y, por lo tanto, la utilidad en la enajenación de derechos fiduciarios representativos de activos a los que se refiere el artículo 207-2, tendrá naturaleza de renta exenta.

Al respecto procede este despacho a analizar el contenido dispuesto en el artículo 102 del Estatuto Tributario, el contenido del régimen allí establecido, para a renglón seguido presentar las respectivas conclusiones a fin de dilucidar la consulta planteada.

El artículo 102 del Estatuto Tributario dispone que:

Artículo 102. Contratos de fiducia mercantil. <Artículo modificado por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

2. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las utilidades o pérdidas obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.

3. Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, estas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.

4. Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto.

(...)

8. Cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, o de un fondo de inversión de capital, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

De la regla establecida en el artículo 102 se desprende las siguientes consecuencias:

a) El derecho fiduciario que recibe el constituyente por el bien entregado afecto al patrimonio autónomo, recibe el mismo tratamiento desde el punto de vista fiscal de aquel bien, no solo en lo asociado a su costo sino también a las condiciones tributarias del mismo. Supuesto este que reconoce el carácter instrumental del negocio fiduciario.

b) La causación del ingreso proveniente de los contratos de fiducia mercantil surge, ya sea en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, en consecuencia las utilidades o pérdidas obtenidas en el fideicomiso se deberán incluir en las declaraciones de renta de los beneficiarios en el mismo año en que se generan a favor o en contra del patrimonio autónomo, reflejando de este manera la connotación de la transparencia fiscal incluida en la Ley 1607 de 2012.

c) Atendiendo la connotación instrumental del negocio fiduciario, el régimen consagrado en el artículo 102 establece que las operaciones que generen beneficios tributarios se podrán realizar a través del patrimonio autónomo, sin que el titular del mismo pierda el derecho a los mismos.

Bajo estas reglas, procede a este despacho a analizar el planteamiento de la respectiva solicitud la cual parte de la premisa esencial de si el beneficio consagrado en el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributaria procede sobre la utilidad obtenida en la cesión o transferencia del derecho fiduciario representativo de predios destinados a fines de utilidad pública.

El régimen fiscal vigente establece que los derechos fiduciarios tienen el mismo tratamiento fiscal –costos y condiciones tributarias– de los bienes afectos al patrimonio autónomo por parte del constituyente, así las cosas cuando se acude al negocio fiduciario y se integra el patrimonio autónomo con predios afectos a fines de utilidad pública, desde el punto de vista del régimen vigente el derecho fiduciario recibido por parte del constituyente tiene las mismas condiciones del bien afecto, ante lo cual resulta preguntarse a renglón seguido que si la expresión “condiciones tributarias” establecida en la norma comprende los beneficios asociados al bien.

Ante lo cual y de una lectura sistemática del régimen del artículo 102 del Estatuto Tributario, la expresión condiciones tributarias hacen referencia, inclusive a los beneficios tributarios y no se restringe al costo fiscal asociado al bien, luego tal y como sucede en este caso el derecho fiduciario no solo representa el este concepto del predio destinado a fines de utilidad pública afecto al patrimonio autónomo, sino también el beneficio tributario asociado al bien.

Por consiguiente, en el momento en que se realiza la transferencia del derecho fiduciario la utilidad generada en cabeza del enajenante correrá la misma suerte de la utilidad que se causaría bajo el régimen del numeral 9 del artículo 207-2, ya que afirmar lo contrario es desatender las reglas especiales del artículo 102 y hacer nugatoria la condición establecida en su numeral 8.

No obstante, este despacho se permite indicar que enajenado por primera vez el derecho fiduciario se genera de manera automática la utilidad cobijada bajo el régimen del numeral 9 del artículo 207-2, sin que sea permitido que el nuevo titular del derecho fiduciario proceda a enajenar de nuevo el mismo en aras de hacerse titular de este beneficio, ya que el beneficio tributario en razón a su naturaleza jurídica restrictiva se consume con la ocurrencia del hecho económico original y sobre el cual recae el amparo del ordenamiento jurídico.

En mérito de lo expuesto se revocan los conceptos 068201 de 30 de diciembre de 2014 y Oficio número 019732 de 25 de marzo de 2014.



En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: “Normatividad” – “técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

La Directora Jurídica (E), Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

Liliana Andrea Forero Gómez.

Publicado en D.O. 49.852 del 22 de abril de 2016.