



BOLETÍN TRIBUTARIO - 083/19

ACTUALIDAD DOCTRINARIA - NORMATIVA

I. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

- **CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL: TÉRMINO POSESIÓN INMUEBLE PARA DETERMINAR GANANCIA OCASIONAL SE CUENTA DESDE LA ADQUISICIÓN DEL ACTIVO Y NO DESDE SU TRANSFERENCIA AL PATRIMONIO AUTÓNOMO**

CONSULTA:

“Si al año siguiente de haberse aportado el bien al patrimonio autónomo, se procede a transferir cada uno de los lotes resultantes a los beneficiarios que se vincularon al contrato de fiducia, a título de beneficio, dicha transferencia recibiría el tratamiento fiscal que recibiría en la sociedad anónima, es decir, tanto el patrimonio autónomo como la sociedad anónima constituyente registrarían como una ganancia ocasional por cuanto el inmueble llevaba más de 10 años en cabeza del constituyente del patrimonio autónomo? ¿O si por el hecho de la transferencia a dicho patrimonio sería renta ordinaria?”.

RESPUESTA:

“La determinación del impuesto de renta y complementarios en los contratos de fiducia mercantil se encuentra regulada en el artículo 102 del Estatuto Tributario. Los distintos numerales de esta disposición fijan reglas a seguir, de las cuales, para efectos de la consulta formulada, es necesario considerar las siguientes:

“1. Los derechos fiduciarios tendrán el costo **fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo.** Al cierre de cada periodo 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 periodo 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". (Resaltado y subrayado fuera de texto)

De acuerdo con esta regla, cuando se aportan bienes al patrimonio autónomo se reciben derechos fiduciarios que tienen el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados. Al cierre del período, los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que les corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Es decir, en relación con los bienes se diferencian dos momentos, el del aporte y el del cierre de cada período. Los bienes que el constituyente entrega tienen unas condiciones con las cuales la fiducia los recibe, lo que a su vez, define las condiciones de los derechos fiduciarios. En el momento del aporte no tiene lugar una enajenación y por tanto no hay lugar a una utilidad para el constituyente. Al cierre del periodo la situación podría ser otra, dependiendo de las actividades que se desarrollen en el curso del mismo.

En materia de ingresos, éstos se causan bien sea en el momento en que se incrementa el patrimonio autónomo o el patrimonio del cedente, si cede sus derechos fiduciarios:

"2. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario.

Cuando los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad se observará la **regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario**". (Resaltado y subrayado fuera de texto)



Este numeral establece una regla determinante en el contrato de fiducia, el "principio de transparencia" y cómo opera, Acorde con el mismo, el patrimonio autónomo constituye un vehículo cuyas operaciones, ingresos, costos y gastos devengados y beneficios repercuten en el beneficiario (que puede coincidir con el constituyente).

De otra parte, el numeral 4 establece:

"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 (90-1 Derogado) de este Estatuto". (Subrayado fuera de texto)

Este numeral consagra la regla para efectos de determinar sobre quién recae el impuesto de renta o ganancia ocasional. Será sobre el constituyente, si los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos fiduciarios se transfieren a sujetos distintos del constituyente, a menos que la transferencia se realice a título gratuito, caso en el cual el impuesto recae sobre el beneficiario.

Es así, como cuando se enajenan los bienes que conforman el patrimonio autónomo, como ocurre cuando se enajenan los bienes aportados al mismo, se genera una renta o ganancia ocasional que por efecto del principio de transparencia repercute en cabeza de éste (el constituyente y/o beneficiario), si los mismos se enajenan por el patrimonio autónomo a título oneroso, caso en el cual, el impuesto a cargo del constituyente y/o beneficiario será el de renta o ganancia ocasional, de acuerdo con las reglas que establecen la procedencia de uno u otro impuesto. El artículo 300 del Estatuto Tributario señala lo pertinente, así...

(...)

De acuerdo con esta disposición, se genera ganancia ocasional si se cumplen dos condiciones: se enajena un activo fijo y el mismo se posee por más de dos años.



Ahora bien, de acuerdo con el numeral 3 del Artículo 102 del E.T.:

“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, éstas 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”.

De tal manera que, en el supuesto contrario, el patrimonio autónomo no tiene la calidad de contribuyente y, dado que el aporte de bienes por el constituyente no implica enajenación, el patrimonio autónomo los recibe, entre otras condiciones, con el tiempo de posesión que tenía respecto del aportante. El tiempo de posesión en cabeza del patrimonio autónomo se suma entonces al de aquel, y las operaciones que se realicen sobre el mismo repercuten en el constituyente (beneficiario), precisamente en virtud del principio de transparencia consagrado en el numeral 2 del artículo 102 del E.T. razón por la cual debe incluir en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios los ingresos, costos v gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueren desarrolladas directamente por el beneficiario.

Ahora bien, si aportado un bien inmueble a un patrimonio autónomo, en desarrollo de la fiducia, el mismo se subdivide en varios inmuebles que, posteriormente son objeto de enajenación, el tiempo de posesión no cambia por ese hecho.

Si los lotes producto de la subdivisión los reciben beneficiarios vinculados al contrato de fiducia (a título de beneficio), para éstos el tiempo de posesión cuenta desde el momento del aporte.

Hoy en día es claro, para efectos tributarios, que en la fiducia mercantil, cuando se conoce el beneficiario, el patrimonio autónomo no es contribuyente, siendo el beneficiario quien por lo demás puede ser el mismo constituyente, quien debe incluir en su respectiva declaración de renta los ingresos, costos y gastos que devenga el patrimonio autónomo para la correspondiente vigencia y declararlos, de acuerdo con la



información del fiduciario, al punto que el parágrafo tercero adicionado también por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016, señala:

“Para efectos de lo dispuesto en este artículo, el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera relacionada con el patrimonio autónomo. la certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces, y la información financiera, que hará parte integral de dichos certificados, por el contador público y/o revisor fiscal, según corresponda, de acuerdo con los mecanismos establecidos en las disposiciones vigentes que rigen en materia de firmas”.

En este contexto, un bien inmueble aportado al patrimonio autónomo lo recibe éste en las condiciones que tiene para el aportante, en consecuencia, el tiempo de posesión del mismo se sumará al de posesión por él patrimonio autónomo, sin interrupción, máxime que éste (salvo la situación del numeral 3 del art. 102 del E.T) no tiene la calidad de contribuyente. Y es que, como se precisa en el Oficio: 901029 del 29 de noviembre de 2018:

"(...) El termino de posesión al que se refiere el artículo 300 del Estatuto Tributario no se deberá contar desde fa transferencia del bien al patrimonio autónomo, sino desde el momento de la adquisición del activo por parte del aportante, sin que exista interrupción del término de posesión del mismo, considerando el carácter instrumental del negocio fiduciario."

Se observa que, en relación con una consulta similar, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, en Oficio 000679 de 2018 llegó a una conclusión distinta, oficio que sin embargo fue objeto de revocatoria a través del Oficio 901029 del 29 de noviembre de 2018". (Concepto 003888 del 19 de febrero de 2019).

II. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO (MinCIT)

- **REGLAMENTA LA EXCLUSIÓN DE IVA PREVISTA PARA LOS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y TURISMO PRESTADOS EN LOS MUNICIPIOS QUE INTEGRAN LAS ZONAS DE RÉGIMEN ADUANERO ESPECIAL DESCRITAS EN EL NUMERAL 26 DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - [Proyecto de Decreto](#)**

El MinCIT publicó el referido proyecto en su página web. Recibirá comentarios hasta el 14 de junio de 2019, al correo electrónico: lmartinez@mincit.gov.co.

- **GOBIERNO EXPIDE NUEVA CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS A PARTIR DE SUS INGRESOS**

El MinCIT expidió Comunicado de Prensa destacando:

“El Gobierno Nacional expidió el Decreto 957 de 2019, mediante el cual se establece una nueva clasificación del tamaño empresarial basada en el criterio único de ingresos por actividades ordinarias.

El ministro de Comercio, Industria y Turismo, José Manuel Restrepo Abondano, afirmó que la nueva disposición es más cercana a la realidad del tejido empresarial ya que reconoce las diferencias sectoriales y por ello, define rangos de clasificación para tres macrosectores económicos: manufacturas, servicios y comercio.

A la fecha, las empresas en Colombia se han clasificado por medio de las variables “Número de empleados” y “Volumen de activos”. Sin embargo, dada la necesidad de contar con una clasificación que responda a las nuevas realidades de las empresas colombianas, el Gobierno Nacional decidió adoptar los ingresos como único criterio ya que aporta mejor información sobre el tamaño real de las empresas y permite tener presentes las particularidades de cada sector de la economía, como por ejemplo el comportamiento de firmas de servicios o tecnología.

“La nueva clasificación es fundamental para mejorar la información sobre el tejido empresarial colombiano ya que adopta un criterio más claro y eficiente que aporta mejores insumos para la toma de decisiones de política pública y, así mismo, ayuda a focalizar los programas en beneficio de las Mipymes. Lo anterior, permitirá más contundencia en el fortalecimiento de estas empresas como motores de desarrollo económico”, explicó el ministro Restrepo.

De acuerdo con el jefe de la cartera de Comercio, Industria y Turismo, el nuevo Decreto “no generará movimientos significativos para las empresas que hoy se encuentran en un segmento u otro pues la nueva clasificación implica un movimiento neto de empresas del segmento mipyme inferior al 1%”.

Así funcionará la nueva clasificación

Con el Decreto, que adopta la variable de ingresos por actividades ordinarias anuales, se fijaron rangos en tres macrosectores de la economía: manufactura, servicios y comercio. Los nuevos umbrales fijados por el Decreto en cada uno de los macrosectores son los siguientes:

TAMAÑO	MANUFACTURA	SERVICIOS	COMERCIO
<i>Micro</i>	<i>hasta 811</i>	<i>hasta 1.131</i>	<i>hasta 1.535</i>
<i>Pequeña</i>	<i>desde 811 hasta 7.027</i>	<i>desde 1.131 hasta 4.523</i>	<i>desde 1.535 hasta 14.781</i>
<i>Mediana</i>	<i>desde 7.027 hasta 59.527</i>	<i>desde 4.523 hasta 16.558</i>	<i>desde 14.781 hasta 74.066</i>

**Cifras de Ingresos por Actividades Ordinarias Anuales en millones de pesos colombianos de 2019*

Según lo establecido por la normatividad, aquellas firmas que no clasifiquen en alguno de los tres sectores contemplados deberán usar los umbrales determinados para el macrosector de manufactura.

Por otra parte, en el caso de las empresas que tengan más de una actividad económica, el tamaño será definido por aquella que reporte el mayor volumen de ingresos.

El Decreto 957 de 2019 entrará en vigencia en el mes de diciembre de 2019 con el fin de que los micro, pequeños, medianos y grandes empresarios conozcan la clasificación y se adapten a ella.

¿Cómo debe acreditarse el tamaño de la empresa?

El nuevo Decreto definió que las personas jurídicas deberán acreditar el tamaño de la empresa por medio de una certificación de su representante legal, o del contador o revisor fiscal, si están obligadas a tenerlo. Entretanto, en el caso de las personas naturales, mediante certificación expedida por ésta. Este documento deberá registrar el valor de los ingresos por actividades ordinarias al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior o por aquellos ingresos obtenidos durante el tiempo de su operación.



Por otra parte, la normatividad estableció como obligatorio el registro de los ingresos por actividades ordinarias anuales de las empresas en el proceso de inscripción y actualización en el Registro Único Empresarial y Social (RUES)”.

Anexo: [Decreto 957 de 2019](#)

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

11 de junio de 2019