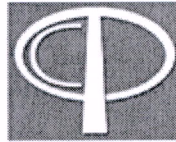




MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Bogotá D. C.,

9 MAR. 2014

Señor

LUIS ALEJANDRO DIAZ GIL

ladiazgil@yahoo.com

REFERENCIA:

Fecha de radicado	27 de Diciembre de 2013
Entidad de Origen	Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Nº de Radicación CTCP	2013 – 426 - CONSULTA
Tema	Contabilización de la constitución de patrimonios autónomos y la venta de sus derechos fiduciarios.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, atendiendo lo dispuesto en el artículo 6 y 8 de la Ley 1314 de 2009 y en el Decreto Reglamentario 3567 de 2011, procede a responder la consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

“Una empresa A constituye un patrimonio autónomo de garantía con los activos fijos de una de sus plantas de producción y posteriormente realiza la venta del 25% de sus derechos fiduciarios a una empresa B. La empresa A mantiene la explotación económica de los activos de la planta de producción. Como (sic), debe realizar el registro de la operación:

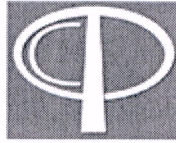
¿Cómo se realiza la contabilización de la constitución del patrimonio autónomo y la venta de los derechos fiduciarios?

¿Cuál es el manejo contable de las valorizaciones registradas si el patrimonio autónomo se constituye (sic), con el valor en libros de los bienes y no con el valor del avalúo?, lo anterior teniendo en cuenta que si se retiran las valorizaciones implica una disminución en los valores patrimoniales de la compañía aun cuando los bienes continúan bajo su explotación.

¿Cuál es el efecto y manejo contable sobre las valorizaciones al momento de la venta del 25% de los derechos fiduciarios si existe un pacto de recompra de los mismos y en el contrato de venta quedo (sic), indicado que en caso de incumplimiento se procede a la venta de los activos del P.A. restituyéndose a la empresa B hasta el valor del importe pagado al momento de la compra?



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Arriendo: La empresa A suscribe un contrato de arrendamiento con el patrimonio autónomo por el uso de los activos correspondientes al 25% de la empresa B. ¿en este caso la empresa A debe registrar como costo el valor del canon de arrendamiento?

Por otra parte se presenta lo siguiente:

Depreciación: El patrimonio autónomo realiza la depreciación de los bienes entregados.

Gastos de operación: El patrimonio autónomo realiza el pago de rendimientos a la empresa B por el 25% de los derechos comprados; de igual forma realiza el pago del 4 por mil y otros gastos.

Dado lo anterior el patrimonio autónomo en su estado de resultados lleva como ingreso el valor del canon de arrendamiento recibido y como costos ó (sic), gastos el valor de la depreciación y los gastos de operación lo que genera como resultado del ejercicio una pérdida; por lo que surgen los siguientes interrogantes:

- 1. ¿La empresa A debe realizar el reconocimiento contable de la amortización de los derechos fiduciarios aún cuando el patrimonio autónomo este (sic), realizando la contabilización de la depreciación de los activos entregados? ¿Cómo realizaría este procedimiento?*
- 2. ¿La empresa A debe realizar el reconocimiento contable de la pérdida del patrimonio autónomo en su estado de resultados en la proporción que es dueña es decir el 75% de los derechos fiduciarios y como contrapartida se disminuye el valor registrado en la cuenta de intangibles? ¿el valor correspondiente a esta pérdida se registra en los gastos no operacionales toda vez que la empresa A tiene como objeto social la producción de bienes y servicios y no el negocio de constituir y enajenar derechos fiduciarios? ¿Cómo debe ser este registro contable?*

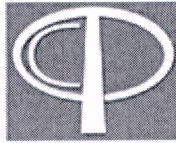
CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del propósito ya indicado, las respuestas del Consejo Técnico de la Contaduría Pública son de carácter general y abstracto, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular, según lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 43 de 1990, el cual dispone que es función del Consejo Técnico de la Contaduría Pública pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión.

Con base en la información suministrada por el peticionario, se procede a dar respuesta a su solicitud, para lo cual anexamos los oficios No. 115-175641 del 28-12-2011 y 340-32330 del 8 de junio de 1998, ambos emitidos por la Superintendencia de Sociedades, donde se establecen en detalle todos los aspectos operativos y, se desarrollan los conceptos relacionados con la



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

contabilización al momento de la constitución y venta de patrimonios autónomos, valorizaciones, depreciaciones y amortización de los mismos.

No obstante lo anterior, se recuerda que con la expedición de los Decretos 2784 de 2012 y 3022 de 2013, entraron en vigencia en Colombia nuevos marcos técnicos normativos, los cuales deberán ser tenidos en cuenta al momento de reconocer los hechos económicos de las entidades a partir de la vigencia de los decretos antes indicados. En estas circunstancias, el mandatario debe registrar las operaciones que realice en cumplimiento del contrato, diferenciando las partidas que pueden ser reconocidas como activos y pasivos suyos de las que corresponden a activos y pasivos del mandante, considerando para ello las definiciones de los elementos de los estados financieros contenidas en el marco técnico normativo incluido en los decretos mencionados anteriormente.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo tuvo en cuenta la información presentada por el consultante y sus efectos son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el cual establece que: *“Salvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”*.

Cordialmente,


WILMAR FRANCO FRANCO
Presidente

Proyectó: Carlos A. Castro Losada
Consejero Ponente: GSC
Revisó y aprobó: WFF/GSC/GSA/DSP



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

ANEXOS:

1.- Oficio No. 115-175641

OFICIO N° 115-175641

28-12-2011

Superintendencia de Sociedades

Señor

MAURICIO AMARILLO CIFUENTES

Ref.: **Contabilización de algunos hechos económicos relacionados con un patrimonio autónomo.**

Se recibió su escrito radicado con el número 2011-01-378270, del 6 de diciembre pasado mediante el cual solicita la atención de una consulta relacionada con la contabilización de un patrimonio autónomo en los siguientes términos, así:

“Se solicito a Banco Colpatria un préstamo para capital de trabajo, el cual fue aprobado y otorgado, pero con la condición de que la compañía constituyera un patrimonio autónomo con la Fiduciaria Colpatria, cuyo objeto finalidad transcribo a continuación:

OBJETO Y FINALIDAD DEL CONTRATO

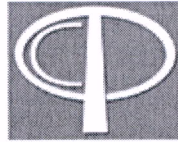
En virtud del Contrato de Fiducia, EL FIDUCIARIO recibirá los activo (sic) que adelante se relacionan, con la finalidad de conformar y administrar el PATRIMONIO AUTÓNOMO, el cual se encargara conforme a las instrucciones, especiales adelante impartidas, de:

- 1. Ser sujeto de crédito deudor de la FACILIDAD.*
- 2. Recibir del FIDEICOMITENTE a título de aporte, entre otros activos, derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING.*
- 3. Comprar al FIDEICOMITENTE los derechos económicos de lo; (SIC) CONTRATOS DE RENTING en la forma adelante regulada.*
- 4. Recaudar los recursos correspondientes a los derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING de su propiedad.*
- 5. Servir de garantía y de fuente de pago del SERVICIO DE LA DEUDA con los recursos producto del recaudo y/o de la venta de los derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING y/o de los demás activos de su propiedad.*
- 6. Vender y/o transferir a título de dación en pago los derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING y/o los demás activos de su propiedad.*
- 7. Entregar los EXCESOS DE LIQUIDEZ al FIDEICOMITENTE, en los términos estipulados en el presente Contrato.*

Carrera 13 No. 28 – 01, piso 5 PBX (571) 6072530
Bogotá, D.C. Colombia



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

8. Entregar los EXCEDENTES al FIDECOMITENTE (sic) al momento de la liquidación del Contrato de Fiducia.

Para efectos del desarrollo de su objeto, ingresaran al Patrimonio Autónomo FC MAREAUTOS, los siguientes bienes:

La suma de DOSCIENTOS MIL PESOS Moneda Legal (\$200.000 M/L) que aporta EL FIDECOMITENTE al momento de la constitución del PATRIMONIO AUTÓNOMO.

Los derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING que aportará EL FIDECOMITENTE al FIDEICOMISO en forma permanente y en cuantía al veinte por ciento (20%) del endeudamiento total a cargo del FIDEICOMISO con terceros acreedores diferentes al FIDEICOMITENTE.

Los derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING que el FIDEICOMISO comprará al FIDEICOMITENTE.

Los recursos correspondientes al recaudo y/o venta de los derechos económicos de los CONTRATOS DE RENTING de propiedad del FIDEICOMISO.

Los recursos que en virtud del Contrato de Fiducia se obliga a aportar EL FIDEICOMITENTE para atender el SERVICIO DE LA DEUDA y para la correcta ejecución del objeto del presente Contrato.

Los recursos que se encuentren en las cuentas bancarias y/o encargos fiduciarios abiertos a nombre del PATRIMONIO AUTÓNOMO para el desarrollo de su objeto.

Los rendimientos que generen los activos de propiedad del FIDEICOMISO y el producto de su venta en caso de producirse.

Los demás actos y documentos que acrediten la titularidad del PATRIMONIO AUTÓNOMO sobre los activos de su propiedad.

Los demás activos que se lleguen a aportar al PATRIMONIO AUTÓNOMO para la ejecución del presente Contrato de Fiducia.

En desarrollo del objeto ya referido, EL PATRIMONIO AUTÓNOMO podrá ejecutar todas las operaciones, celebrar todos los contratos y realizar todos los actos que directamente se relacionen con el objeto antes descrito.

Las dudas son las siguientes:

1. Que cuentas del PUC se deben utilizar para la contabilización del patrimonio.
2. El préstamo otorgado por el banco se debe contabilizar como una obligación financiera?
3. Los gastos causados por el patrimonio (GMF, gastos bancarios, comisiones, iva) en cabeza de quien se contabilizan?
4. Los intereses que se generan por el préstamo del banco se causan como un gasto propio del patrimonio o son gastos de la empresa?"



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



PROSPERIDAD
PARA TODOS

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Previo a la atención de su escrito es necesario precisarle que la función de esta Superintendencia en lo que corresponde a la atención de consultas se circunscribe a la interpretación de las normas de manera general, en este orden de ideas, los conceptos proferidos lo son de manera general y en abstracto, orientados a dar claridad acerca de la interpretación y aplicación de las normas vigentes sobre la materia, razón por la cual en el presente escrito trataremos el tema por usted planteado ciñéndonos al citado precepto.

Señalado lo anterior, para atender su inquietud debemos tener presente la normatividad, siguiente así:

1. El Código de Comercio en su artículo 1226 define la fiducia mercantil como un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

2. La fiducia en garantía es aquella en donde el deudor transfiere determinados bienes a una entidad fiduciaria con el objeto de respaldar el cumplimiento de una o más obligaciones principales.

De la celebración del contrato de fiducia surgen a la vida jurídica los derechos fiduciarios, los cuales, al menos en principio, le corresponderán al fideicomitente. Tales derechos no son otra cosa que aquellos que le corresponden al fideicomitente con relación al patrimonio autónomo, derechos que tienen la característica de ser bienes inmateriales.

El fideicomiso de bienes puede hacerse con transferencia de la propiedad, constituyendo para el efecto un **patrimonio autónomo** mediante la celebración de un **contrato de fiducia mercantil** o dicha entrega se puede hacer sin transferir la propiedad, caso en el cual se suscribe un contrato de encargo fiduciario irrevocable.

3. El Decreto 2650 de 1993, mediante el cual se estableció el Plan Único de Cuentas para Comerciantes, en la cuenta 1625, señala en la parte pertinente de la descripción que ésta se utiliza para registrar los derechos derivados **de bienes** entregados en fiducia mercantil, que dan al fideicomitente o beneficiario la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la ley, la transferencia de uno o más bienes que hace el fiduciante o fideicomitente al fiduciario debe efectuarse, para fines contables, por su costo ajustado, de suerte que la entrega en sí misma no genera la realización de utilidades para el constituyente y éstas sólo tendrán incidencia en los resultados cuando "realmente" se enajene a terceros el bien o bienes objeto del fideicomiso. Así mismo el citado plan asignó la subcuenta 162520 para que en ella se incorporen los hechos económicos correspondientes a los Fideicomisos de Garantía. (Se resalta)

Señalado lo anterior, en el caso que nos ocupa en el entendido que tal y como lo menciona en su escrito, el crédito bancario se solicitó para capital de trabajo, es decir, para cumplir con las obligaciones a corto plazo, dentro del ciclo normal de operaciones del ente, es indudable que así como los recursos ingresan a las arcas de la compañía, es lógico que la obligación financiera sea reconocida por ésta como tal, y por ende los pagos que tengan relación directa con éste, deben ser de igual manera reconocidos en la contabilidad de la compañía, incluidos dentro de ellos los intereses que se generan por tal financiación.

Cosa bien distinta es en lo que respecta a los gastos causados por el patrimonio (GMF, gastos bancarios, comisiones, IVA), que deberán ser registrados por la entidad fiduciaria en el patrimonio autónomo, atendiendo la normativa que para los efectos expidió la Superintendencia Financiera de



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Colombia, en lo que respecta entre otros aspectos al Plan de Cuentas que deben utilizar las entidades fiduciarias.

Ahora bien, para el registro de los bienes entregados al fiduciario por parte del ente económico fideicomitente, para la conformación del patrimonio autónomo, deberá utilizar el rubro del Plan Único de Cuentas para comerciantes identificado con el código 162520 que corresponde a un Intangible, sobre los derechos de fideicomiso en garantía.

De otra parte en lo que respecta a los derechos económicos de los contratos que en su momento aportó y aporte al fideicomiso, por los valores en el acordado y que serán producto del recaudo futuro, deberán ser reconocidos en el rubro de Cuentas de orden bajo el código 839520-bienes y valores en fideicomiso, al igual que el de los valores asignados a los bienes entregados a tal fideicomiso.

En los anteriores términos damos respuesta a su consulta.

Cordialmente,

MAURICIO ESPAÑOL LEÓN

Coordinador Grupo de Investigación y Regulación Contable

2.- (Oficio 340-32330 del 8 de junio de 1998)

LOS BIENES ENTREGADOS EN FIDUCIA MERCANTIL SE CONSIDERAN ACTIVOS NO MONETARIOS

1. La fiducia en garantía es un negocio en virtud del cual una persona natural o jurídica llamada Fideicomitente, Fiduciante o Constituyente entrega a una entidad fiduciaria uno o más bienes, con el fin de garantizar con ellos o con su producto, el cumplimiento de una o varias obligaciones, en beneficio de uno o varios acreedores.

2. La entrega de los bienes puede hacerse con transferencia de la propiedad, constituyendo un patrimonio autónomo mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil o dicha entrega se puede hacer sin transferir la propiedad, caso en el cual se suscribe un contrato de encargo fiduciario irrevocable.

3. Expuesto lo anterior y considerando los contratos con transferencia de la propiedad, a continuación se detalla la forma como deben hacerse los respectivos registros:

3.1 El Plan Único de Cuentas para los comerciantes, dentro del grupo 16 -Intangibles-, cuenta 1625 -Derechos-, ha destinado la subcuenta 162520 -En fideicomiso en Garantía-, para el registro de las operaciones correspondientes a bienes entregados en fiducia en garantía.



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En la descripción de la cuenta citada se establece que el registro debe efectuarse por el costo ajustado por inflación, teniendo en cuenta que la entrega del bien en si misma no genera la realización de utilidades para el constituyente o fideicomitente, por lo cual a esta cuenta se trasladará o reclasificará el valor que figure ajustado en el rubro de Propiedades, Planta y Equipo del bien que se transfiere. Así mismo se debe trasladar a la cuenta 169830 -Derechos- la depreciación acumulada respectiva si la hubiere, a nivel de auxiliar, cambiando su concepto por el de amortización, de tal manera que se refleje el costo ajustado.

También consagra la norma que tales fiducias se deben reconocer en cuentas de orden, en el código 8110 -Bienes y Valores Entregados en Garantía -, por el valor del fideicomiso.

3.2 En cuanto a la depreciación de los activos en comento, es del caso indicar que ellos no son sujetos de depreciación, por cuanto la propiedad de los mismos es transferida en cabeza de la compañía fiduciaria al constituirse el patrimonio autónomo; sin embargo, su contribución a la generación de ingresos se debe reconocer en el estado de resultados a través de la amortización del derecho, por el método que se considere más técnico, de acuerdo con el uso o destinación del bien.

3.3 Adicionalmente como lo dispone el PUC en la subcuenta respectiva, estos derechos se deben ajustar por inflación de conformidad con las normas legales vigentes."

Respecto a los ajustes integrales por inflación, el artículo 51 del Decreto 2649 de 1993, concordante con los artículos 68 a 72 del mismo Decreto, dispone que en los estados

financieros se debe reconocer el efecto de la inflación aplicando a las partidas no monetarias el PAAG anual, mensual acumulado, o mensual, según corresponda.

Dicha norma define las partidas no monetarias como aquellas que por mantener su valor económico, son susceptibles de adquirir un mayor valor nominal como consecuencia de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

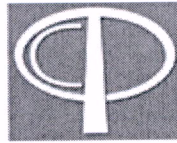
Así las cosas, el derecho que posee la empresa producto de la celebración de un contrato de fiducia mercantil, es considerado no monetario toda vez que es susceptible de adquirir un mayor valor por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

Con base en lo anteriormente expuesto se procede a resolver sus inquietudes en el mismo orden en que fueron formuladas:

1. La aplicación de los ajustes por inflación sobre los derechos derivados de los contratos de fiducia mercantil, obedecen a su condición de activos no monetarios, por cuanto el costo histórico del derecho adquiere un mayor valor con el paso del tiempo, por el efecto de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda como ya se dijo, situación que se presenta independientemente del término del contrato. Por esta razón, deben ajustarse los derechos tanto a corto como a largo plazo.



MinCIT
Ministerio de Comercio,
Industria y Turismo



**PROSPERIDAD
PARA TODOS**

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

2. Si observamos a la luz de lo previsto en el artículo 1236 del Código de Comercio, el fiduciante conserva además de los derechos estipulados en el contrato, la prerrogativa de obtener la devolución de los bienes al extinguirse el negocio fiduciario. Por esta circunstancia, y si se trata de bienes que aún transferidos, adquieren mayor valor en el patrimonio autónomo por corresponder a activos no monetarios, el costo del derecho en la contabilidad del fideicomitente también es susceptible de adquirir un mayor valor por el efecto de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda por lo cual, debe ser afectado por el ajuste por inflación de conformidad con las normas establecidas sobre esta materia.

3. En relación con su tercera inquietud, cabe indicar con base en la norma técnica de la asignación prevista en el artículo 54 del Decreto 2649 de 1993, el costo de los activos reexpresado como consecuencia de la inflación cuando sea el caso, debe ser distribuido en las cuentas de resultado de manera sistemática en cumplimiento de la norma básica de la asociación. Para este efecto, la asignación del costo de los intangibles se denomina amortización.

De esta manera la contribución a la generación de ingresos de los bienes entregados en fiducia mercantil, se debe reconocer en el estado de resultados a través de la amortización del costo registrado del derecho.

4. En cuanto a la pregunta formulada en el punto 4 de su escrito, cabe indicar que en el evento de que los bienes objeto del contrato de fideicomiso en garantía, se consideren no monetarios en los términos expresados en la respuesta al punto 2, el costo del derecho registrado en los libros de contabilidad está sujeto a la aplicación de los ajustes integrales por inflación, independientemente del plazo pactado en el contrato.

5. Con respecto al interrogante número 5 y pese a lo indicado en el inciso cuarto del punto 3.1 del oficio transcrito, este despacho consciente de que reversar la valorización de los bienes en el momento de entregarlos en fiducia afecta la estructura

financiera del ente económico, no tiene objeción para que la valorización respectiva sea reclasificada dentro del grupo 19 -Valorizaciones- del Plan Único de Cuentas para los Comerciantes, utilizando la subcuenta 190515 -Derechos Fiduciarios- con abono a la respectiva subcuenta del Grupo 38 -Superávit por Valorizaciones-.

6. De acuerdo con lo indicado en el punto anterior y teniendo en cuenta que la valorización reconocida en la contabilidad debe estar soportada en un avalúo técnico elaborado con base en lo previsto para las propiedades, planta y equipo en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, es preciso concluir que para el efecto, puede tomarse el último avalúo de los bienes respectivos o en su defecto, aquel que sirvió de base para establecer el valor del patrimonio autónomo, si fue elaborado con los requisitos y formalidades del caso.

(Oficio 340-32330 del 8 de junio de 1998)