



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 20 NOV. 2018

100208221-002049

Señor

CARLOS ARTURO ROJAS OVIEDO

Calle 60 A Sur 68 - 08 Torre 3 Apartamento 304

carov88@yahoo.es

Bogotá



Ref: Radicado 100065816 del 05/10/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Contrato de Fiducia Mercantil PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA FISCAL
Fuentes formales	Artículos 102, 271-1 del Estatuto Tributario Resolución número 011004 del 29 de octubre de 2018

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el radicado de la referencia, el peticionario formula una serie de preguntas relacionadas con los efectos tributarios que se generan por la entrega de unas acciones emitidas por una sociedad a un patrimonio autónomo:

- a. ¿Qué comprende la expresión “condiciones tributarias” prevista en el inciso primero del numeral 1º del artículo 102 del Estatuto Tributario? ¿A qué artículos hace referencia la expresión “tratamiento patrimonial” prevista en el inciso primero del numeral 1º del artículo 102 del Estatuto Tributario, tratándose de acciones aportadas a un patrimonio autónomo?
- b. ¿La expresión “en el patrimonio del fideicomiso” prevista en el inciso segundo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario se refiere al patrimonio contable del fideicomiso?
- c. ¿La certificación que entrega la fiduciaria de los derechos del patrimonio

- autónomo se basa en los saldos contables o el costo fiscal del aportante?
- d. ¿Cuál es el valor que debe reportar la fiduciaria en el formato 1013 de información exógena? ¿contable o fiscal?
 - e. ¿Cuál es el concepto a reportar por parte del fideicomitente en el formato 1012 de información exógena? ¿El 1205 (acciones)? ¿El 1203 (derechos fiduciarios)?
 - f. ¿En el formato 2516 de conciliación fiscal se debe reportar dicho activo como instrumento de patrimonio o como derechos fiduciarios?

Estas inquietudes se resolverán en el orden en que fueron formuladas:

- a. *¿Qué comprende la expresión “condiciones tributarias” prevista en el inciso primero del numeral 1º del artículo 102 del Estatuto Tributario?*

El numeral primero del artículo 102 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012, en su inciso primero señala:

“Artículo 102. Contratos de fiducia mercantil. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

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.

(...)”

Sobre el alcance de este numeral y el principio de transparencia en la fiducia mercantil se pronunció el oficio 001104 del 16 de enero de 2015, en los siguientes términos:

“...3- Cuál es el alcance de lo previsto en el numeral 1 del artículo 102 del Estatuto Tributario modificado por la ley 1607 de 2012, respecto de la fiducia mercantil?

Con las modificaciones introducidas por el artículo 127 de la ley 1607 de 2012, al artículo 102 del Estatuto Tributario se buscó establecer en alguna medida el principio de transparencia en la fiducia mercantil, de tal forma que los efectos fiscales no se alteren por el hecho de la utilización de este mecanismo de administración. En este sentido la exposición de motivos del proyecto que se convertiría en la Ley 1607 de 2012 señala:

“Se busca establecer un principio de transparencia en las operaciones del mercado de capitales para permitir que la finalidad que se busca al gravar o exceptuar ciertas transacciones o ingresos se conserven independientemente de las figuras o contratos que se utilicen para el desarrollo de tales transacciones o la generación de este tipo de ingresos...”

Así las cosas, las expresiones “condiciones tributarias” y “tratamiento patrimonial” se deben entender en los términos antes expuestos del principio de transparencia fiscal, lo cual significa que los derechos fiduciarios tendrán las características del activo que se aportó al patrimonio autónomo y que dio lugar a la expedición de dichos derechos, de cara a su tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta y complementario. Esta interpretación atiende la finalidad del artículo 102 del Estatuto Tributario y las leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016 modificatorias de esta norma.

- b. *¿A qué artículos hace referencia la expresión “tratamiento patrimonial” prevista en el inciso primero del numeral 1º del artículo 102 del Estatuto Tributario, tratándose de acciones aportadas a un patrimonio autónomo?*

Este despacho considera que, más allá de la enumeración de normas relacionadas con el tratamiento patrimonial de los derechos fiduciarios, puede resultar excluyente mencionar un tratamiento en particular porque es imposible abordar en la presente interpretación todos los supuestos fácticos que pueden ocurrir; lo importante es entender el principio que orienta la norma que, se reitera, es la transparencia fiscal.

En concordancia con lo anterior, el valor de los derechos fiduciarios corresponderá al del activo que se aportó al patrimonio autónomo y que dio lugar a la expedición de dichos derechos, situación que tiene efectos respecto de las disposiciones contenidas en el Título II “Patrimonio” del Libro Primero “Impuesto de Renta y Complementarios” del Estatuto Tributario, entre otros. En ese sentido, el artículo 272 del Estatuto Tributario establece que las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, que según el numeral sexto del artículo 74-1 está constituido por el valor de adquisición.

Es oportuno señalar que la anterior mención no agota la mención de las normas que pueden estar relacionadas con el tratamiento patrimonial de los activos.

- c. *¿La expresión “en el patrimonio del fideicomiso” prevista en el inciso segundo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario se refiere al patrimonio contable del fideicomiso?*

El artículo 271-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 117 de la Ley 1819 de 2016, establece:

“Artículo 271-1. Valor patrimonial de los derechos fiduciarios. Los derechos fiduciarios se reconocerán para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y pasivo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

El valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración.

Parágrafo 1o. Para efectos de lo previsto en este artículo se entiende por derechos fiduciarios toda participación en un contrato de fiducia mercantil.

Parágrafo 2o. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades fiduciarias deberán expedir cada año, a cada uno de los fideicomitentes de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.”
(Subrayado fuera del texto)

Esta modificación se sustentó en la exposición de motivos del proyecto que finalizó con la expedición de la Ley 1819 de 2016 (anexo justificación articulado personas jurídicas)

Modifíquese el artículo 271-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En línea con la modificación del artículo 102 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial será la regla establecida en ese artículo.

Se incluye que para efectos de la determinación del valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente, atendiendo el principio de transparencia, el cual será el valor de la participación que este tiene al cierre del ejercicio o la fecha de la presentación de la declaración.
(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, en consideración a la regla que trajo la Ley 1819 de 2016, se concluye que la expresión “en el patrimonio del fideicomiso” contenida en el inciso segundo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario corresponde al patrimonio fiscal del fideicomiso.

- d. *¿La certificación que entrega la fiduciaria de los derechos del patrimonio autónomo se basa en los saldos contables o el costo fiscal del aportante?*

El parágrafo 3º del artículo 102 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016, establece:

“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.”

La norma inicialmente propuesta incluía la palabra “fiscal” y estaba justificada en el proyecto de ley (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016) de la siguiente forma:

“Por último, y con el mismo fin de fortalecer el principio de transparencia fiscal de estos vehículos, se establece que el fiduciario deberá certificar y proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera y fiscal relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal y el contador público o revisor fiscal respectivo. Esto, no solo para permitir que la información sea más clara para el contribuyente u obligado a declarar, sino también para permitir una fiscalización más eficiente y directa.”

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, esto no significa que no se deba dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 102, de acuerdo a lo interpretado en las respuestas a) y b) de este oficio.

- e. *¿Cuál es el valor que debe reportar la fiduciaria en el formato 1013 de información exógena? ¿contable o fiscal?*

Sobre el particular el artículo 14 de la Resolución No. 011004 del 29 de octubre de 2018 indica:

*14.1. Fideicomisos Administrados: La información de los fideicomisos (patrimonios autónomos y encargos fiduciarios) administrados, debe especificar la identificación, apellidos y nombres o razón social, dirección, país de residencia o domicilio del fideicomitente o fiduciante y el número del fideicomiso mediante el cual se informa a la Superintendencia Financiera de Colombia, los tipos y subtipos del fideicomiso, de acuerdo a la clasificación de negocios fiduciarios, **el valor patrimonial de los derechos fiduciarios**, el valor total de las utilidades causadas, **en el Formato 1013 Versión 8**, de la siguiente manera:*

Al señalar que se trata del valor patrimonial, se entiende que este corresponde al fiscal, en virtud de lo señalado en los artículos 102 y 271-1 del Estatuto Tributario y el análisis expuesto en las respuestas a), b) y c) de este oficio.

- f. *¿Cuál es el concepto a reportar por parte del fideicomitente en el formato 1012 de información exógena? ¿El 1205 (acciones)? ¿El 1203 (derechos fiduciarios)?*

En consideración a que el fideicomitente, por efectos de la transferencia del patrimonio autónomo, recibió derechos fiduciarios como resultado del aporte de las acciones será por este concepto que deberá reportarse la inversión en la información exógena. En ese sentido, el artículo 24 de la Resolución No. 011004 precisa:

“24.2. Inversiones

- a) Valor patrimonial a 31 de diciembre de las inversiones representadas en*

bonos, certificados a término, títulos, derechos fiduciarios y demás inversiones indicando la entidad emisora del título, país de residencia o domicilio y el NIT en el Formato 1012, Versión 7, de la siguiente manera:

1	<i>Valor patrimonial de los bonos, en el concepto 1200.</i>
2	<i>Valor patrimonial de los certificados de depósito, en el concepto 1201.</i>
3	<i>Valor patrimonial de los títulos, en el concepto 1202.</i>
4	<i>Valor patrimonial de los derechos fiduciarios, en el concepto 1203.</i>
5	<i>Valor patrimonial de las demás inversiones poseídas, en el concepto 1204.</i>

- g. *¿En el formato 2516 de conciliación fiscal se debe reportar dicho activo como instrumento de patrimonio o como derechos fiduciarios?*

Como se indicó previamente, teniendo en cuenta que lo recibido por aportar al fideicomiso las acciones son derechos fiduciarios, estos serán materia de reporte.

Por otra parte, se considera que, de acuerdo a lo definido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC 32 versión 2010), no hay lugar a considerar las acciones como un instrumento de patrimonio por parte del accionista que las transfiere a un patrimonio autónomo. En efecto, esta norma señala que *“Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad”*.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó. Ingrid Castañeda Cepeda