

**CONCEPTO 17334 DEL 5 DE JULIO DE 2019**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100034220 del 27/05/2019

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
<b>Descriptor</b>	Determinación de la Renta Bruta Contrato de Fiducia Mercantil
<b>Fuentes formales</b>	Artículo 102 del Estatuto Tributario Artículo 90 del Estatuto Tributario Oficio No. 003888 de 19 de febrero de 2019

Estimada señora Claudia:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado No. 100034220 del 27 de mayo de 2019 esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita aclarar la siguiente inquietud relacionada con la aplicación de los artículos 90 y 102 del Estatuto Tributario ("E.T."):

*"¿Es jurídicamente viable y se ajusta a las disposiciones del E.T. que una entidad territorial que va a adelantar un proyecto de vivienda de interés social y/o vivienda de interés prioritario en un predio de su propiedad realice la*

*transferencia del mismo a favor de un Patrimonio Autónomo que se constituya para el efecto por el valor catastral del inmueble y no por su valor comercial?”*

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. El Oficio No. 003888 de 19 de febrero de 2019 emitido por este despacho establece que:

*“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 regias 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”. (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 periodo, 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 periodo. 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.*"

2. Según a lo anterior, es posible evidenciar que el artículo 102 del E.T. establece que los derechos fiduciarios tendrán para efectos fiscales el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados. Por lo anterior, para efectos tributarios la escritura pública por medio de la cual se realice el aporte de los bienes a los patrimonios autónomos deberá realizarse por el costo fiscal de los mismos.
3. Adicionalmente, en el momento del aporte no tiene lugar una enajenación y por tanto no hay lugar a una utilidad, renta o ganancia ocasional para el constituyente.
4. Por su lado, el artículo 90 del E.T., modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, establece que:

*"Art. 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos. La renta bruta o la perdida (sic) proveniente de la enajenación (sic) de activos a cualquier título, está (sic) constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación (sic) y el costo del activo o activos enajenados.*

*Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación (sic) deberá (sic) imputarse, en primer término (sic), a la renta líquida (sic) por recuperación (sic) de deducciones, depreciaciones o amortizaciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según (sic) el caso.*

*El precio de la enajenación (sic) es el valor comercial realizado en dinero o en especie. Para estos efectos será (sic) parte del precio el valor comercial de las especies recibidas.*

*Se tiene por valor comercial el promedio (sic) por las partes, el cual deberá (sic) corresponder al precio comercial promedio para*

*bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación (sic). Esta previsión (sic) también (sic) resulta aplicable a los servicios.*

*En el caso de bienes raíces, además (sic) de lo previsto en esta disposición (sic), no se aceptará (sic) un precio inferior al costo, al avalúo (sic) catastral ni al autoavalúo (sic), sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior. En los casos en que existan lista de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces (sic) enajenados o transferidos los contribuyentes deberán (sic) remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará (sic) conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición (sic), así (sic) se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición (sic) del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación (sic) o cualquier otro concepto.*

*En la escritura pública (sic) de enajenación (sic) o declaración (sic) de construcción (sic) las partes deberán (sic) declarar (sic), bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor (sic) diferente; en caso de que tales pactos existan, deberá (sic) informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá (sic) manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán (sic) liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación (sic) del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección (sic) de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN para determinar el valor real de la transacción (sic).*

*Los inmuebles adquiridos a través (sic) de fondos, fiducias, esquemas de promoción (sic) inmobiliaria o semejantes, quedarán (sic) sometidos a lo previsto en esta disposición (sic). Para el efecto, los beneficiarios de las unidades inmobiliarias serán (sic) considerados como adquirentes de los bienes raíces (sic), en*

*relación (sic) con los cuales deberai (sic) declararse su valor de mercado. (...)*"

5. En consecuencia, es posible establecer que lo establecido en el artículo 90 del E.T., modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, no será aplicable en los casos de los aportes de bienes o derechos a patrimonios autónomos, ya que dicha norma aplica para la determinación de la renta bruta en la enajenación de activos, la cual no se genera en los casos de aportes a fiducias según lo establecido en el artículo 102 del E.T. y en el Oficio No. 003888 de 19 de febrero de 2019.
6. En conclusión, es posible señalar que las escrituras públicas por medio de las cuales se realicen los aportes de los bienes a los patrimonios autónomos deberán realizarse por el costo fiscal de los mismos. Adicionalmente, lo establecido en el artículo 90 del E.T., modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, no será aplicable en los casos de los aportes de bienes o derechos a patrimonios autónomos.
7. Adicionalmente, consideramos necesario resaltar que el costo fiscal de los activos o derechos aportados al patrimonio autónomo deberán ser definidos según lo establecido en el Capítulo II del Título I del Libro Primero del E.T.
8. Por otro lado, es necesario resaltar que la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN no está facultada para definir si las entidades territoriales pueden o no constituir fiducias mercantiles, las cuales suponen la configuración de un patrimonio autónomo, tal y como se señala en la consulta.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, 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 directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.