

CONCEPTO 2044 DEL 29 DE DICIEMBRE DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
VICTOR H. PAREDES M.
vyctorp@gmail.com
Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000444 del 19/09/2017.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales.
Descriptor: Fiducia civil/ propiedad fiduciaria en cabeza del fiduciario - impuesto procedente.
Fuentes formales: Estatuto Tributario artículos 26, 27, 302 y 303; Código Civil 793 y ss.

Cordial saludo señor Paredes.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 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.

Cita usted el siguiente apartado del Concepto 009255 del 14 de febrero de 2002, referente al impuesto de renta en la **fiducia civil**:

"Por lo anterior, tratándose de la fiducia civil y teniendo en cuenta quien es el beneficiario de los ingresos que provienen de los bienes fideicomitidos, así como de quien detenta la propiedad y posesión de los mismos mientras se verifica la condición, en observancia de la legislación impositiva general en materia del impuesto de renta contenida en el Estatuto Tributario, la obligación de declarar los bienes y los ingresos que del fideicomiso civil deriven se encuentra en cabeza del fiduciario."

A renglón seguido se pregunta lo siguiente:

Constituye o no ingreso gravado por el impuesto de renta, el incremento patrimonial que se genera en el patrimonio de una persona natural por actuar como fiduciario, en el año gravable en que un tercero (constituyente) le transfiere bienes a título de "propiedad fiduciaria" (Fideicomiso). Todo lo anterior atendiendo los

artículos 793 a 822 del Título VII del Código Civil "De las limitaciones del dominio y primeramente de la propiedad fiduciaria", esto es, del conocido Fideucia Civil?

Al respecto se observa:

El artículo 793 del Código Civil se refiere a los modos de limitación del dominio, así:

"El dominio puede ser limitado por varios modos:

1.) Por haber de pasar a otra persona en virtud de una condición.

/.../"

El artículo 794 ibídem define la propiedad fiduciaria en los siguientes términos:

"Se llama propiedad fiduciaria al que está sujeta al gravamen de pasar a otra persona por el hecho de verificarse una condición. La constitución de la propiedad fiduciaria se llama fideicomiso."

La constitución de la propiedad fiduciaria se llama fideicomiso. Este nombre se da también a la cosa constituida en propiedad fiduciaria. La traslación de la propiedad a la persona en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso, se llama restitución"

El artículo 796 del Código Civil, establece

"Los fideicomisos no pueden constituirse sino por acto entre vivos otorgando en instrumento público o por acto testamentario".

Ahora bien, en Concepto 009255 de 2002, **al resolver el problema jurídico sobre quién debe cumplir las obligaciones relativas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de los bienes objeto de un fideicomiso civil así como de los ingresos de que aquel se deriven**, se concluyó que por regla general los bienes y rentas deben ser denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del fiduciario.

Precisando que:

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado si los frutos que producen tales bienes se perciben en cabeza del fideicomisario, habrá lugar a incluirlos en su declaración de renta.

En esta oportunidad usted consulta sobre la inclusión de los bienes y rendimientos en el patrimonio del fiduciario, si el incremento patrimonial del mismo le genera un ingreso gravado con el impuesto de renta.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el fiduciario como propietario fiduciario, esto es, con la limitación de tener que entregar la propiedad al fideicomisario, si se cumple la condición, recibe el bien o bienes (sic) del fideicomitente, lo cual se formaliza mediante escritura pública, objeto de registro si se trata de bienes inmuebles.

El fiduciario recibe el fideicomitente los bienes en propiedad fiduciaria a **título gratuito**, es decir, no paga por este hecho al fideicomitente, de allí que por excelencia la fiducia civil sea un negocio a título gratuito. Así mismo los recibe el fideicomisario del fiduciario, quien debe cumplir así con el fin último del fideicomiso entregando los bienes objeto del fideicomiso si se cumple la condición que establezca el fideicomitente.

Dado el título gratuito de este acto jurídico, aplica lo pertinente de la ganancia ocasional. En efecto, el artículo 302 del Estatuto Tributario, establece:

"Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal" (Subrayado y resaltado fuera de texto)

El artículo 303 ibídem se refiere al valor de los bienes y derechos, así:

Art. 303. Cómo se determina su valor. El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales a las que se refiere el artículo 302 de este Estatuto será el valor que tengan dichos bienes y derechos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso. En el caso de los bienes y derechos que se relacionan a continuación, el valor se determinará de conformidad con las siguientes reglas:

1. El valor de las sumas dinerarias será el de su valor nominal.
2. El valor del oro y demás metales preciosos será el valor comercial de tales bienes.
3. El valor de los vehículos automotores será el del avalúo comercial que fije anualmente el Ministerio de Transporte mediante resolución.

4. *El valor de las acciones, aportes y demás derechos en sociedades será el determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 272 de este Estatuto.*
 5. *El valor de los créditos será el determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 270 de este Estatuto.*
 6. *El valor de los bienes y créditos en monedas extranjeras será su valor comercial, expresado en moneda nacional, de acuerdo con la tasa oficial de cambio que haya regido el ultimo día hábil del año inmediatamente anterior al de liquidación de la sucesión o al de perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso.*
 7. *El valor de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros será el determinado de conformidad con el artículo 271 de este Estatuto.*
 8. *El valor de los derechos fiduciarios será el 80% del valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 271-1 de este Estatuto.*
 9. *El valor de los inmuebles será el determinado de conformidad con el artículo 277 de este Estatuto.*
 10. *El valor de las rentas o pagos periódicos que provengan de fideicomisos, trusts, fundaciones de interés privado y otros vehículos semejantes o asimilables, establecidos en Colombia o en el exterior, a favor de personas naturales residentes en el país será el valor total de las respectivas rentas o pagos periódicos.*
 11. *El valor del derecho de usufructo temporal se determinará en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo, establecido de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo, a razón de un 5% de dicho valor por cada año de duración del usufructo, sin exceder del 70% del total del valor del bien. El valor del derecho de usufructo vitalicio será igual al 70 % del valor total de los bienes entregados en usufructo, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo. El valor del derecho de nuda propiedad será la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo.*
- Par. 1.** *En el caso de las rentas y pagos periódicos a los que se refiere el numeral 11 del presente artículo, el impuesto a las ganancias ocasionales se causara el ultimo día del año o periodo gravable en el que dichas rentas sean exigibles por parte del contribuyente.*

Par 2. *En el caso del derecho de usufructo temporal al que se refiere el numeral 12 del presente artículo, el impuesto a las ganancias ocasionales se causara el último día del año o periodo gravable, sobre el 5% del valor del bien entregado en usufructo, de acuerdo con lo consagrado en el mencionado numeral.*

Par. 3. *No se generarán ganancias ocasionales con ocasión de la consolidación del usufructo en el nudo propietario.*

Par. 4. *El valor de los bienes y derechos que el causante, donante o transferente, según el caso haya adquirido durante el mismo año o periodo gravable en el que se liquida la sucesión o se perfecciona el acto de donación o el acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso, será su valor de adquisición." (Resaltado y subrayado fuera de texto)*

Así las cosas, al perfeccionarse la propiedad fiduciaria en el fiduciario, con la escritura pública, este debe declarar en el año respectivo, la correspondiente ganancia ocasional, teniendo en cuenta del valor de los bienes respectivos a 31 de diciembre del año anterior a la celebración del fideicomiso. Si, como parece ser el caso de la consulta, en el fiduciario se consolida la nuda propiedad como el usufructo, aplicaría el parágrafo tercero de la norma en cita, es decir, en este evento no se genera ganancia ocasional con la consolidación del usufructo, en consecuencia, los ingresos que se deriven de la propiedad recibida en fiducia deberán incluirse en la declaración de renta y complementarios del fiduciario y determinarse la renta en la forma señalada en los artículos 27 y siguientes del Estatuto Tributario. Recordemos que, de acuerdo con el artículo 26 ibídem, los ingresos son aquellos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

Ahora bien, en los años subsiguientes los bienes inicialmente declarados como ganancia ocasional deben incorporarse como parte del patrimonio del propietario fiduciario, esto incidirá en la determinación del patrimonio líquido, afectará la renta presuntiva que se compara contra la renta líquida ordinaria para efectos de determinar sobre la mayor de estas el impuesto a cargo. Los ingresos que generen esos bienes continúan el tratamiento indicado en el párrafo anterior.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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,

a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" – "técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina