

**CONCEPTO 679 DEL 8 DE MAYO DE 2018**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señor:

**CARLOS EDUARDO OLIVELLA LORA**

Carrera 7 # 71 - 21 Torre A Piso 8

carloveduolivella@gmail.com

Bogotá

Ref: Radicado 100013228 del 23/04/2018

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
<b>Descriptor</b>	Ganancia Ocasional
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 102 y 300 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Sr. Olivella.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Para comenzar se debe explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar, calificar, avalar o atender procesos o procedimientos que son tramitados ante otras entidades o dependencias, ni examinar las decisiones tomadas en las mismas, menos confirmar o aprobar las interpretaciones que realicen los contribuyentes sobre las disposiciones normativas dentro de actuaciones administrativas específicas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

Debe señalarse que en la consulta se exponen casos hipotéticos particulares sobre propiedad de bienes y derechos fiduciarios que son

transferidos y luego enajenados y la tarifa de ganancia ocasional con ocasión de los mismos. Frente a lo cual es necesario manifestar que no corresponde con nuestras competencias resolver casos hipotéticos que constituyen asesoría de tipo particular, motivo por el cual las preguntas serán atendidas en sentido general previas las siguientes consideraciones:

1. La determinación del impuesto de renta y complementarios para el caso de los contratos de fiducia mercantil se encuentra regulada en el artículo 102 del Estatuto Tributario.

ARTICULO 102. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. <Artículo modificado por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

2. <Numeral modificado por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

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.
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 de este Estatuto.
5. <Numeral modificado por el artículo 82 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:>

<Inciso modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. Para tal fin, se le asignará a las sociedades fiduciarias, aparte del NIT propio, un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administren. El Gobierno Nacional determinará adicionalmente en qué casos los patrimonios autónomos administrados deberán contar con un NIT individual, que se les asignará en consecuencia

Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por

inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones.

6. Las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deberán ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta. Cuando se den las situaciones contempladas en el numeral 3 de este artículo se procederá de acuerdo con lo allí previsto.

8. <sic> <Numeral adicionado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, o de un fondo de inversión de capital, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

PARÁGRAFO. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 de este Estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes.

PARÁGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 82 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en este artículo, en la acción de cobro, la administración tributaria podrá perseguir los bienes del fideicomiso.

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

De acuerdo con todo lo transcrito y subrayado si se trata de un contrato de fiducia mercantil se deben cumplir con todas las normas y condiciones señaladas en el artículo transcrito, razón por la cual se sugiere que se haga una lectura completa tanto del artículo atrás citado, como de las demás normas concordantes que regulan la determinación del impuesto de renta y complementarios en temas fiduciarios.

Por otra parte, no debe perderse de vista (sic) que el numeral primero del artículo 300 refiere que los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo, en cuanto al tratamiento patrimonial en particular y no a otro tipo de aspectos de beneficios o reglas acerca de la ganancia ocasional. Por tanto, esta expresión no debe extenderse a situaciones que no han sido contempladas en particular en la citada norma y debe aplicarse en el contexto completo junto con las demás disposiciones contenidas en este artículo.

2. Acerca del tiempo que se debe poseer un activo fijo debe acudir al contenido del artículo 300 del Estatuto Tributario, que dispone un término de posesión de dos años. La norma mencionada reza:

ARTICULO 300. SE DETERMINA POR LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE ENAJENACIÓN Y EL COSTO FISCAL DEL ACTIVO. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

PARAGRAFO. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.

PARÁGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 124 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> No se considera activo fijo,

aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo.

En comienzo debe precisarse que la norma se refiere a bienes que hagan parte de los activos fijos, por tanto, le corresponde al contribuyente verificar que efectivamente el bien que transfiere es un activo fijo de acuerdo con la actividad económica que desarrolla y su clasificación en los marcos técnicos contables que aplique.

Asimismo, si tal como lo afirma la consulta, existe transferencia de la propiedad, el bien transferido ya no hace parte del patrimonio del contribuyente que transfiere, y debe verificarse si los derechos fiduciarios que recibe entran a hacer parte sus activos fijos del contribuyente que transfirió bienes a la fiducia. En el caso de la fiducia es pertinente confrontar si los bienes son activo fijo para el desarrollo del negocio jurídico.

En este contexto, hay que tener en cuenta que los derechos fiduciarios para el contribuyente que los aportó en un contrato fiduciario, dejar de ser bienes inmuebles de su propiedad y en el evento que reciba derechos fiduciarios, estos últimos son otro tipo de bien, son bienes diferentes que entrarán al patrimonio del contribuyente con otra calificación. Es decir, ya no serán bienes inmuebles, sino derechos fiduciarios.

En el aspecto temporal, a partir del momento en que se posean estos derechos (bienes) para el contribuyente que transfiere inmuebles y recibe a cambio derechos fiduciario contará el termino para establecer la posesión de dos años sobre los mismos derechos, sin perder de vista que la tenencia de un bien no se transfiere de un contribuyente a otro, para efectos de determinar la aplicación de la norma tributaria. Lo que en paralelo equivale para la fiducia, pues, el termino para contar la posesión de los inmuebles, empezará a partir del momento que adquiere su propiedad.

Adicionalmente, las demás normas del artículo 102 del Estatuto Tributario deben aplicarse de acuerdo con las circunstancias que regulan, en el caso de los contratos fiduciarios.

Así las cosas, en síntesis, para saber si un contribuyente ha poseído un bien más o menos de dos (2) años es necesario determinar: a) que se trate de los mismos bienes, ya sea bienes inmuebles, o bienes

inmateriales (derechos), b) que existe determinada posesión sobre los mismos bienes; es decir, no es lo mismo poseer inmuebles, que poseer derechos; y c) que se trata del mismo poseedor de los bienes, en otras palabras, no es lo mismo, que un contribuyente posea bienes inmuebles o que posea derechos. O que una fiducia posea bienes inmuebles que le han transferido.

En cada caso, es necesario que se revisen en detalle los aspectos destacados para que con base en las normas aplicables vistas en forma integral se pueda determinar la aplicación de una u otra tarifa previa la verificación de los términos de posesión de los bienes por los respectivos contribuyentes.

En forma particular, si se enajenan bienes que tiene la calidad de activos fijos que hayan sido poseídos menos de dos años en forma individual, la utilidad se considera renta líquida y resulta aplicable la tarifa general para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con el inciso segundo del artículo 300 del Estatuto Tributario.

El conteo de los dos (2) años o más requeridos para que se configure la ganancia ocasional dependerá de la posesión de un activo fijo individualmente determinado. Posesión que se interrumpe o se pierde si se da la transferencia de la propiedad. En similar sentido, si se recibe a cambio otro bien o se transfiere no se puede predicar la posesión del bien transferido inicialmente.

En los anteriores términos se absuelve 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 nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de "Normatividad" - "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina