OFICIO Nº 013279
30-05-2017
DIAN

100202208-0467

Señores

CONTRIBUYENTES

Referencia: Radicado 000210 del 26/04/2017 - Revocatoria a la respuesta a pregunta número 4 del concepto 100208221-723 del 6 de abril de 2017- Tratamiento tributario de las utilidades distribuidas por fondos de inversión colectiva a su participes o suscriptores y Revocatoria al Concepto 06230 del 22 de marzo de 2017.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual se abordará la revocatoria a los apartes señalados en la Referencia.

1. Revocatoria a la respuesta a la pregunta número 4 del Concepto 100208221-723 del 6 de abril de 2017.

Mediante radicado número 1111 del 7 de marzo de 2017 el señor Gustavo Adolfo Toro Velásquez, presidente ejecutivo de la Asociación Hotelera y Turística de Colombia – Cotelco consultó:

"[C]uando se trate de un contrato de esta naturaleza (fiducia) celebrado para operar un establecimiento hotelero construido, nuevo y/o remodelado entre los años 2003 y 2017 (…), y el fideicomitente sea una sociedad extranjera. La fiduciaria al momento de realizar el giro de excedentes hace una retención en la fuente equivalente al 15% del respectivo giro, suma que resulta mucho más alta que el Impuesto sobre

la Renta a cargo (del 9%), por lo cual todos los años se generaría un saldo a favor."

Al respecto, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina expresó:

"El parágrafo del artículo 102 del Estatuto Tributario indica que '[s]in 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'.

A su vez, el inciso final del artículo 48 ibídem apareja que '[s]e asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos'.

En este sentido, de acuerdo con lo planteado en la pregunta y ***toda vez que las utilidades repartidas a través de la fiducia se asimilan fiscalmente a dividendos, es menester atender lo consagrado en los artículos 406 y 407 ibídem del Capítulo IX*** *– retención en la fuente por pagos al exterior a título del impuesto de renta – del Título III del Libro Segundo del Estatuto Tributario.*

El primero prescribe que deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, entre otros.

El segundo, por su parte, instaura que en '[e]n el caso de dividendos y participaciones la tarifa de retención en la fuente será la contemplada en el artículo 391', norma que a su vez remite al artículo 245 del Estatuto Tributario que dispone:

'Artículo 245. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas

naturales no residentes. *<Artículo modificado por el artículo 7° de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%).*

Parágrafo 1°. *Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.*

Parágrafo 2°. *El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.'"* (negrilla fuera de texto).

Como es posible ver, la respuesta gira alrededor de dos conceptos relacionados con los patrimonios autónomos derivados de los contratos de fiducia mercantil; a saber: (1) definir el agente de retención en la fuente, y (2) definir el concepto del pago que se deriva de los contratos de fiducia mercantil y, de manera consecuente, la tarifa de retención en la fuente aplicable.

Antes de analizar los dos conceptos recién mencionados, es necesario tener presente que los patrimonios autónomos derivados de un contrato de fiducia mercantil deben estar afectos a una finalidad determinada siempre y cuando la misma no esté prohibida por la ley. En este orden de ideas, un patrimonio autónomo puede estar afecto a una actividad empresarial entendida como el hecho de *"adelantar en forma organizada, la administración o custodia de bienes destinados a procesos de producción, transformación, circulación o prestación de servicios"* (Cfr. Artículo 1°, Decreto 1038 de 2009). Es importante destacar, siguiendo lo expuesto por Cárdenas Mejía (2014, p. 68-69) [1], que cuando dicha actividad es desarrollada de forma exclusiva, el patrimonio autónomo puede ser parte de un proceso de insolvencia en los términos de la Ley 1116 de 2006. Sin embargo, ello no impide que un patrimonio autónomo esté afecto a más de una finalidad.

Ahora bien, el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios, aplicable a los contratos de fiducia mercantil se encuentra previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario y se orienta por el denominado *principio de transparencia* que tiene dos componentes; a saber:

1. La condición de que, por regla general, los patrimonios autónomos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios (Cfr. Num. 3, artículo 102, ET); y

2. Que los ingresos, costos y gastos que se devengan a favor o en contra del patrimonio autónomo en el año o período gravable deben ser declarados por los beneficiarios del contrato de fiducia mercantil 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 (Cfr. Num. 2, artículo 102, ET).

Así las cosas, se concluye que el contrato de fiducia mercantil tiene una regulación especial prevista en el artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual resulta incompatible con lo previsto en el inciso 3° del artículo 48 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, aunque coloquialmente podría asimilarse el concepto de fondo de inversión con el de patrimonios autónomos, legalmente no sucede lo mismo.

Por lo anterior, se revoca la respuesta a la pregunta 4 del Concepto 100208221-000723 del 6 de abril de 2017 y en su lugar se responde lo siguiente:

1. Un contrato de fiducia mercantil puede tener como objeto desarrollar la actividad hotelera. Así, el patrimonio autónomo queda afecto a dicha finalidad.

2. En caso de que el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan la identificación a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, dicho fideicomiso se asimilará a una

sociedad anónima. En caso contrario, se considera como un no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.

3. En caso de que el fideicomiso se considere como un no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, se debe dar aplicación, entre otras, a lo previsto en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario; es decir, al principio de transparencia.

4. Tratándose de las rentas hoteleras de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario obtenidas a través de un patrimonio autónomo que se considera como un no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, el tratamiento aplicable en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, es el siguiente:

a) De conformidad con lo previsto en el parágrafo 1° del artículo 240 del Estatuto Tributario, dichas rentas estarán gravadas a la tarifa del 9% por el término que fueron otorgadas. Por ejemplo, si el hotel se construyó en el año 2005, la renta proveniente de ese hotel, se grava a la tarifa del 9% desde el año 2017 hasta el año 2035.

b) De acuerdo con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 102 del Estatuto Tributario, la sociedad fiduciaria está en la obligación de practicar la retención en la fuente respecto de todos los pagos o abonos en cuenta que efectúen a sus beneficiarios atendiendo las tarifas que correspondan de acuerdo con la naturaleza de los ingresos.

c) Teniendo en cuenta que la actividad empresarial hotelera se desarrolla a través de un patrimonio autónomo, dicho tratamiento preferencial se transmite a los beneficiarios del mismo en virtud del principio de transparencia explicado con anterioridad. En este punto surgen varias alternativas:

i) Si el beneficiario es una sociedad nacional: En este caso, las rentas que devenga la sociedad nacional provenientes de dicho fideicomiso se gravan a la tarifa preferencial del 9%. Eventualmente, si la base gravable de dicha sociedad excede de $800.000.000 en los años 2017 y 2018, estará sometida a la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el parágrafo transitorio 2° del artículo 240 del Estatuto Tributario.

ii) Si el beneficiario es una sociedad extranjera o una persona natural sin residencia en el país: En este caso, las rentas que devengue dicha

sociedad, provenientes de dicho fideicomiso, se consideran un pago al exterior. Teniendo en cuenta que no existe un concepto específico de retención en la fuente para esta situación, es necesario aplicar la tarifa del 15% de que trata el artículo 415 del Estatuto Tributario. Así, la sociedad extranjera o la persona natural, estarán en la obligación de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios y liquidará dicho impuesto a la tarifa del 9% (Cfr. Artículos 240 y 592, ET).

iii) Si el beneficiario es una persona natural residente en Colombia: En este caso, las rentas obtenidas se consideran como unas rentas no laborales y se someten a las reglas de dicha cédula.

iv) Si el beneficiario es otro patrimonio autónomo o un fondo de inversión colectiva: Se aplican las mismas reglas aquí comentadas dependiendo de los beneficiarios bien sea del patrimonio autónomo o del fondo de inversión colectiva.

d) Un último aspecto que vale la pena destacar es lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 102 del Estatuto Tributario, en virtud del cual, en las acciones de cobro que adelante la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, esta podrá perseguir los bienes del fideicomiso.

2. Revocatoria al Concepto 06230 del 22 de marzo de 2017

I. Problema jurídico: ¿Se asimilan a dividendos las utilidades distribuidas por los fondos de inversión colectiva a sus partícipes o suscriptores y, en consecuencia, dichas distribuciones están sometidas al impuesto sobre la renta a título de dividendos?
II. Reglas aplicables: Para dar respuesta al problema jurídico planteado, es necesario tener presentes las siguientes disposiciones: Artículos 23-1, 48 y 368-1 del Estatuto Tributario, y 1.2.4.2.78 y 1.2.4.2.80 del Decreto 1625 de 2016.
III. Análisis: El análisis del problema jurídico será abordado en primer lugar a través del contexto histórico de los artículos 23-1 y 48 del ET, y en segundo lugar por los motivos que tuvo el legislador para modificar el artículo 48 del ET; en particular el último inciso.

a) Contexto histórico – Artículos 21, 23 y 31 de la Ley 75 de 1986, y artículos 8° y 9° de la Ley 49 de 1990. El primer aspecto que se

debe abordar en el análisis del artículo 48 del Estatuto Tributario (en adelante ET), son sus antecedentes; en particular en lo que se refiere a las utilidades de los fondos de inversión y de los fondos de valores. El artículo 48 del ET es el resultado de la compilación de los artículos 21 y 23 de la Ley 75 de 1986. Así, los incisos 1° y 2°, estaban comprendidos en el artículo 21 y el inciso 3° en el artículo 23 de la Ley 75 de 1986. Estos dos artículos eran el reflejo del sistema integrado del impuesto sobre la renta y complementarios. Ahora bien, el artículo 23 de la citada ley, iba de la mano con el artículo 31 que establecía que los fondos de inversión y los fondos de valores eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que para tal efecto, se asimilaban a sociedades anónimas. Así, la ley en ese momento evitaba la doble imposición económica fondo-partícipe considerando el impuesto pagado por el fondo y generando un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional para el partícipe o beneficiario del fondo.

Ahora bien, esta situación cambió radicalmente por las modificaciones que introdujo el artículo 8° de la Ley 49 de 1990, que incorporó el artículo 23-1 del ET. Este artículo dispuso lo siguiente:

"Artículo 23-1. *No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.*

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

Los ingresos del fondo, previa deducción de los gastos a cargo del mismo y la contraprestación de la sociedad administradora, se distribuirán entre los suscriptores o partícipes, al mismo título que los haya recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidos directamente por el suscriptor o partícipe.

Lo dispuesto en el inciso final del artículo 48 y en el artículo 56 no se aplicará a las entidades que trata el presente artículo. (…).*"*.

Ahora bien, esa situación cambió sustancialmente con ocasión de la Ley 49 de 1990. Como es posible ver, los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administran las entidades fiduciarias, empezaron a ser considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios (inciso 1°, artículo 23-1, ET) y se creó el llamado principio de transparencia (inciso 3°, artículo 23-1, ET y artículo 1.2.4.2.80, Decreto 1625 de 2016). Estas modificaciones tuvieron como consecuencia lógica que lo previsto en el inciso final del artículo 48 del ET, no fuera aplicable a aquellos fondos mencionados en el artículo 23-1 del ET. Ahora bien, es necesario tener presente, que las denominaciones que se encontraban mencionadas en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario fueron reemplazadas por el concepto de fondos de inversión colectiva de conformidad con lo previsto en la parte 3 del Decreto 2555 de 2010 y así fue reconocido en el artículo 1.2.4.2.78 del Decreto 1625 de 2016.

b) Contexto legislativo – Ley 1819 de 2016: Esta segunda parte del concepto está orientada a conocer el alcance de las modificaciones que introdujo la Ley 1819 de 2016 al artículo 48 del Estatuto Tributario. Una de las modificaciones que introdujo la Ley 1819 de 2016 en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, fue la limitación al tratamiento como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional a los dividendos. En efecto, de conformidad con lo previsto en el inciso 1 del artículo 48 del Estatuto Tributario, solamente *los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional*. Adicionalmente, respecto del artículo 48 del ET, también se modificó el inciso tercero. Dicho inciso antes de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, decía lo siguiente:

"Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión, de fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos.".

Después de la modificación que introdujo la Ley 1819 de 2016, ese tercer inciso quedó en los siguientes términos:

"Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos.".

A más de lo anterior, el inciso 2° del artículo en comento no sufrió cambio alguno. A partir de la comparación entre las dos versiones del inciso 3°, puede verse que el único cambio que se introdujo fue la eliminación de la expresión *"de fondos de pensiones de jubilación e invalidez"*. Más aún, el propósito perseguido por el legislador al modificar el tercer inciso era el siguiente:

"Sin embargo, se propone una modificación al inciso 3°, lo que hace necesaria la modificación del artículo completo. Así pues, se elimina del artículo original la expresión "de fondos de pensiones de jubilación e invalidez", para aclarar que las utilidades provenientes de los fondos de pensión de jubilación e invalidez no se asimilan a dividendos. De esta manera, se aclara que estos ingresos no estarán sujetos al gravamen a los dividendos propuesto en el proyecto de ley" ***[2]****.*

c) Resumen: Resumiendo, se destaca lo siguiente:

i) La Ley 1819 de 2016 no modificó lo previsto en el artículo 23-1 del ET sobre la condición de no contribuyentes de los FIC, el principio de transparencia y la no aplicación del inciso final del artículo 48 del ET para el caso de los FIC.

ii) El propósito buscado por el legislador era la sola exclusión de la expresión *"de fondos de pensiones de jubilación e invalidez"* y no la de gravar las utilidades provenientes de los FIC a título de dividendos. En este orden de ideas, a igual resultado se habría llegado si, en lugar de modificar la totalidad del artículo, hubiere derogado la expresión *"de fondos de pensiones de jubilación e invalidez"*.

IV. Conclusión: En este orden de ideas, se concluye lo siguiente:

a) Que el inciso final del artículo 48 del ET no es aplicable a las utilidades que distribuyan los fondos de inversión colectiva. En consecuencia, las

mismas no se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios por concepto de dividendos.

b) Para los FIC, en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, sigue imperando el principio de transparencia en los términos de los artículos 23-1 y 368-1 del ET; y 1.2.4.2.78 y siguientes del Decreto 1625 de 2016.

c) En consecuencia, se revoca el Concepto 06230 del 22 de marzo de 2017 y se concluye que las rentas obtenidas a través de un fondo de inversión colectiva por parte de una persona natural residente en el país, tienen el tratamiento que tendrían si las actividades que las originaron hubieren sido desarrolladas directamente por la persona natural atendiendo las reglas dispuestas en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario en consistencia con lo dicho en el literal b) anterior.

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: http://www.dian.gov.co siguiendo los íconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

El Director de Gestión Jurídica (e),

Daniel Felipe Ortegón Sánchez.

Publicado en D.O. 50.271 del 21 de junio de 2017