

100208192 – 1231

Bogotá, D.C., 23 de diciembre de 2024

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.  
Descriptores: Contrato de Fiducia Mercantil.  
Patrimonio Autónomo.  
Deducción por depreciación.  
Fuentes formales: Artículos 21-1, 102 y 128 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para resolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

#### **PROBLEMA JURÍDICO:**

2. Si el beneficiario de una fiducia mercantil es una persona natural no obligada a llevar contabilidad, ¿puede tomar en su declaración de renta la deducción por depreciación de los bienes fideicomitidos en el patrimonio autónomo afecto a la finalidad de la fiducia?

#### **TESIS JURÍDICA:**

3. No. En virtud del principio de transparencia fiscal, el beneficiario de la fiducia mercantil debe incluir en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos realizados con cargo al patrimonio autónomo, en las mismas condiciones tributarias que si la actividad que les dio origen hubiera sido efectuada directamente por el beneficiario, las cuales incluyen, por expresa disposición legal, su deducibilidad. Por ende, ya que la deducción por depreciación está supeditada a que el contribuyente se encuentre

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

<sup>2</sup> De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

obligado a llevar contabilidad, no procede dicha deducción cuando el beneficiario no ostenta tal calidad. Esto salvo que haya optado voluntariamente por llevar contabilidad, sometiéndose a las demás reglas y normas previstas para los obligados a ello.

#### FUNDAMENTACIÓN:

4. La aplicación del principio de transparencia fiscal en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para los beneficiarios de una fiducia mercantil, se encuentra establecida de forma expresa en el numeral segundo del artículo 102 del Estatuto Tributario, en la manera en que se expone a continuación:

“(…) 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:

(…)

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.

Quando 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. (…) (énfasis propio)

5. En armonía con la norma transcrita, este despacho se pronunció mediante el Oficio 021729 del 12 de septiembre de 2019, en el cual se refirió a la realización de los ingresos, costos y gastos con cargo al patrimonio autónomo, cuando el beneficiario de la fiducia mercantil es una persona natural no obligada a llevar contabilidad, concluyendo lo siguiente:

“1.7. De igual manera, con respecto al principio de transparencia, la ponencia para primer debate de la Ley 1819 de 2016, última introducción de cambios al Artículo 102 del Estatuto Tributario, establece claramente que:

“(…) el objetivo de la modificación busca:

*a) Desarrollar el principio de transparencia respecto de los ingresos, costos y gastos que se realizan en el patrimonio autónomo de tal forma que, conserven las mismas condiciones en cabeza de los beneficiarios como si estos desarrollaran directamente la actividad. (…)* (subrayas fuera del texto)

Es aquí donde cobra verdadera relevancia el artículo 27 del Estatuto Tributario, ya que se pretende una transparencia fiscal donde el fideicomitente o beneficiario, persona natural no

obligada a llevar contabilidad, reconoce el ingreso de conformidad con el artículo 27 del Estatuto Tributario, en los mismos términos como si hubiese desarrolla directamente la actividad. De lo contrario, no estaríamos hablando de transparencia fiscal, sino de una opacidad del vehículo cuando el contribuyente no es obligado a llevar contabilidad.

(...)

Teniendo en cuenta lo mencionado a lo largo de este documento, el tratamiento aplicable al principio de transparencia fiscal cuando los beneficiarios del patrimonio autónomo son personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, es el siguiente:

- a) La realización de los ingresos: Los beneficiarios o fideicomitentes personas naturales no obligadas a llevar contabilidad deberán realizar los ingresos en el momento en que la fiducia los reciba efectivamente en dinero o en especie, tal como lo señala el artículo 27 del E.T.
- b) La realización de costos y gastos: Considerando que el principio de transparencia fiscal entiende la entidad fiduciaria solo cumple con una función instrumental, en los casos que los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligados a llevar contabilidad se deberá entender la realización de los costos y gastos cuando la fiducia pague efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago, tal como lo señala el artículo 58 del E.T. (...)"

6. Así, destacamos que, en el concepto referido, se cita la ponencia para primer debate de la Ley 1819 de 2016, que en su artículo 59 modificó el numeral segundo del artículo 102 del Estatuto Tributario, en donde se resalta el propósito del principio de transparencia fiscal en relación con los beneficiarios de la fiducia mercantil, esto es, que los ingresos, costos y gastos realizados en el patrimonio autónomo conserven las mismas condiciones que tendrían si los beneficiarios desarrollaran directamente la actividad, concluyendo además, que la fiduciaria cumple una función meramente instrumental.

7. Además, armónicamente con este objetivo, el legislador de manera expresa señaló que, entre dichas condiciones se encuentra la deducibilidad, al indicar en el numeral segundo del artículo 102 ibidem, previamente citado, lo siguiente: «(...) *con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueron desarrolladas directamente por el beneficiario*».

8. De lo expuesto hasta aquí, se colige que, al cumplir la fiduciaria una función meramente instrumental, en virtud del principio de transparencia fiscal, las actividades desplegadas a través del patrimonio autónomo, correspondientes a la administración y/o enajenación de los bienes en provecho del beneficiario, para el cumplimiento de la finalidad de la fiducia, derivan en la realización de ingresos, costos y gastos que conservan las mismas condiciones tributarias que si fueren realizadas de manera directa por el beneficiario, incluyendo, la deducibilidad; por lo que, si el legislador realizó una distinción, según la cual, hay deducciones que están limitadas al cumplimiento de requisitos tales como, ser un contribuyente obligado a llevar contabilidad, y el beneficiario no cumple con esta condición, no es posible tomar dicha deducción, al margen de que la actividad se hubiere llevado a cabo a través de un patrimonio autónomo en una fiducia mercantil.

9. En este orden de ideas, el artículo 128 del Estatuto Tributario, que contempla la posibilidad de deducir, en la depuración del impuesto de renta y complementarios, la depreciación ocasionada por el desgaste de los bienes productores de renta limita esta posibilidad a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, así:

“ARTICULO 128. DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN. <Artículo modificado por el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable.” (énfasis propio)

10. De esta manera, se concluye que, ya que el legislador estableció la posibilidad de deducir la depreciación por desgaste de los bienes productores de renta, exclusivamente para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, tenemos que, si el beneficiario de una fiducia mercantil es una persona no obligada a llevar contabilidad, no puede tomar dicha deducción por depreciación en relación con los activos del patrimonio autónomo afecto a la finalidad de la fiducia, pues los ingresos, costos y gastos realizados con cargo al mismo, conservan las condiciones tributarias que si el beneficiario desarrollara la actividad que les dio origen.

11. Finalmente, en criterio del consultante, el registro contable que lleva a cabo la fiduciaria, cumple con las finalidades buscadas por el legislador al realizar la distinción entre obligados y no obligados a llevar contabilidad, a efectos de la deducción por depreciación, para lo cual parafrasea algunos apartados de la Sentencia C – 606 de 2019, en la cual, la Corte Constitucional se pronunció acerca de la constitucionalidad de la expresión «*los obligados a llevar contabilidad*», contenida en el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 por medio del cual se modifica el artículo 128 del Estatuto Tributario.

12. Al respecto, nos permitimos transcribir el siguiente fragmento de la sentencia aludida, en el que la Corte Constitucional recoge las conclusiones por las cuales determinó declarar exequible la expresión analizada, así:

*“(…) (i) dicha norma no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del legislador de distinguir entre quienes están obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iii) en cualquier caso, establecer la contabilidad como requisito para acceder a la deducción por depreciación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, cual es propender por la eficiencia del sistema tributario y en particular del recaudo del impuesto sobre la renta (...)”*

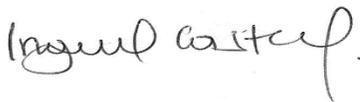
13. Como se ve, la Corte Constitucional respalda la distinción hecha por el legislador, entre contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, destacando que la misma respeta la equidad tributaria. De allí, que resulta coherente con lo señalado por la Corte, la conclusión a la que se llegó en los párrafos precedentes, no siendo dable colegir que la contabilidad llevada por la fiduciaria pudiera otorgar a los ingresos, costos y gastos realizados por el patrimonio autónomo, en provecho del beneficiario, unas condiciones diferentes a las que ha señalado el legislador.

14. Sin perjuicio de lo anterior, se precisa que, tal y como lo expone la Corte Constitucional, en la sentencia descrita, pese a la distinción planteada en el artículo 128 del Estatuto Tributario, si el beneficiario de la fiducia mercantil, no obligado, opta voluntariamente por llevar contabilidad, sometándose a las demás reglas y normas establecidas para los obligados a llevar contabilidad, podrá efectivamente tomar la deducción por depreciación, en las mismas condiciones permitidas para ellos. Para efectos de lo anterior, transcribimos las consideraciones de la Corte sobre el particular:

“(…) en cuanto al argumento de algunos intervinientes, relacionado con la necesidad de condicionar la norma, para incluir a aquellos no obligados que decidan voluntariamente llevar la contabilidad, resalta la Sala que no es necesario realizar el mismo. Lo anterior, debido a que de una lectura sistemática del Estatuto Tributario los no obligados también pueden asumir las cargas de los obligados, y con ellas sus beneficios, siempre que se rijan por los marcos normativos y técnicos contables. En este sentido, el párrafo segundo del artículo 21-1 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 1819 de 2016) dispone que *«Parágrafo 2. los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este artículo y demás normas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad»* (…)”

15. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Jose Horacio Aragonés – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)