

OFICIO N° 1416

15-12-2017

DIAN

Dirección de Gestión Jurídico

Bogotá, D.C.

100202208- 1416

Señor

JUAN JOSÉ RODRÍGUEZ ARBELÁEZ

Abogado

Andi

jrodriguez@andi.com.co

Bogotá

Ref.: Radicado 0860 del 01/09/2017

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.

Solicita el consultante la reconsideración del Concepto 017548 del 30 de junio del 2017, y de manera correlativa que se establezca que el artículo 1.2.1.18.5 del Decreto Único 1625 del 2016 Reglamentario en Materia Tributaria no ha perdido su fuerza ejecutoria, es decir, que sobre él no ha operado el fenómeno del decaimiento del acto administrativo. Dentro de los argumentos planteados en la consulta se tiene: "... La institución del decaimiento del acto administrativo ocurre cuando se da alguna de las siguientes circunstancias: i) por la derogatoria de la norma legal en la que se fundó el acto, ii) por la declaratoria de inexecutable de la norma que le sirve de fundamento; iii) por la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se basa la decisión administrativa de contenido particular o individual.

Respecto al artículo 1.2.1.18.5 del Decreto Único Reglamentario, se puede observar que si bien se modificó la norma que consagra la deducción por depreciación del artículo 137E.T., esto no implica su decaimiento, debido a que aún persiste la motivación normativa del acto administrativo, y la nueva regulación continúa regulando la institución de la depreciación.

Es necesario observar que el artículo 128 de la Ley 1819 de 2016 contempla a rasgos generales la deducción por depreciación, a saber: "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.”

De lo anterior, se puede mencionar que el artículo 1.2.1.18.5 del Decreto Único Reglamentario es una reglamentación sobre las depreciaciones derivadas del presente artículo. En consecuencia, a diferencia de lo interpretado por la DIAN, no se genera el fenómeno jurídico del decaimiento del acto administrativo, en el entendido de que sí existen fundamentos jurídicos necesarios para realizar la aplicación del artículo 1.2.1.18.5 y, en consecuencia, la ejecutividad de la depreciación por activos fijos menores a 50 UVT.

Y es que, de operar tal fenómeno sobre la disposición, la consecuencia natural sería que los contribuyentes pudieran deducir del impuesto sobre la renta todas aquellas compras que, de acuerdo con su política contable, no cumplan con el requisito de materialidad. No resultaría aplicable, por el contrario, el artículo 137 ET como lo señala el Concepto 017548 del 30 de junio de 2017.

El parágrafo del artículo 60 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 40 de la Ley 1819 de 2016, establece que son activos fijos todos aquellos activos que no sean inventarios, y que cumplan con las definiciones de los marcos técnicos normativos (NIIF) de propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta: “Parágrafo. Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a los inventarios. Los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta ...”

CONSIDERACIONES.

Con el fin de poder resolver si hay lugar a reconsiderar lo planteado en el Concepto 017548 de julio 5 de 2017, es importante determinar si hubo o no pérdida de ejecutoriedad del artículo 6 del Decreto 3019 de 1989 (compilado en el artículo 1.2.1.18.5 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, para lo cual es preciso entender el fenómeno de conformidad con lo establecido por parte de la jurisprudencia del Consejo de Estado: El decaimiento de un acto administrativo se produce cuando las disposiciones legales o reglamentarias sobre las cuales se sustenta o se fundamenta su expedición desaparecen del ordenamiento jurídico, como consecuencia bien de la declaratoria de inexecutable o de la nulidad de la norma legal en la cual se sustenta el acto administrativo; este fenómeno también se presenta si los actos administrativos son anulados o suspendidos por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa; una vez ocurre el decaimiento de un acto administrativo, la consecuencia jurídica que se produce es impedir que hacia el futuro siga produciendo efectos. Para tal efecto, el Legislador ha señalado aquellos eventos en los cuales los actos administrativos, a pesar de no haber sido declarados nulos por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, no son obligatorios (art. 91 de la Ley 1347 de 2011), uno de los cuales es el decaimiento del acto administrativo que ocurre una vez que desaparecen los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron su expedición. (...) el Legislador ha señalado aquellos

eventos en los cuales los actos administrativos, a pesar de no haber sido declarados nulos por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, no son obligatorios (art. 91 de la Ley 1437 de 2011), uno de los cuales es el decaimiento del acto administrativo que ocurre una vez que desaparecen los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron su expedición.

Con estos criterios, es evidente que para efectos de determinar el decaimiento del acto administrativo y su correlativa pérdida de ejecutoria es necesario que se concreten una serie de supuestos, relacionados con los supuestos de hecho y derecho que dieron lugar al nacimiento del respectivo acto, situación que es necesario analizar para el caso en concreto.

La modificación de la Ley 1819 al régimen de las depreciaciones y de manera concreta al artículo 137 que sirve de fundamento para la expedición, se circunscribe estrictamente a establecer el tratamiento de la depreciación desde el punto de vista fiscal, disposición esta cuya vocación está llamada a imponer tratamientos disímiles a lo dispuesto a la técnica contable.

Por consiguiente, el artículo 137 y su decreto – Decreto 3019 de 1989 (compilado en el artículo 1.2.1.18.5. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria) establece el deber ser del tratamiento de la depreciación desde el punto de vista fiscal, por lo tanto, en lo que sea compatible aquella disposición reglamentaria con el régimen del artículo 137 del Estatuto Tributario, la misma continuará vigente.

Lo anterior, en razón a que las circunstancias de hecho y derecho que motivaron su expedición –regular el tratamiento de la depreciación desde el punto de vista fiscal- aún se encuentran vigentes y no han desaparecido por el hecho de la modificación de la Ley 1819 de 2016.

Bajo aquella afirmación, es evidente que lo expresado en el artículo 2 del Decreto 3019 de 1989 (hoy Artículo 1.2.1.18.4. Vida útil de los activos fijos depreciables adquiridos a partir de 1989) decayó toda vez que la materia fue expresamente regulada por el legislador que señaló que para efectos fiscales, la tasa será la establecida por la técnica contable sin que exceda las tasas previstas en el parágrafo 1°, igual suerte de esta disposición, tendrán aquellas disposiciones contenidas en este Decreto que habilitan al contribuyente solicitar métodos alternativos de depreciación, sin embargo, en el caso objeto de este concepto –Depreciación de activos menores- la conclusión en nuestro criterio es diferente.

Así las cosas, respecto de lo dispuesto en el artículo 1.2.1.18.5. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, este despacho señala que al no desaparecer el fundamento de derecho ni de hecho que dio lugar a la expedición del acto administrativo de la referencia, y al no estar regulada la materia en el artículo 137 como en los casos expuestos con antelación, se mantiene la vigencia del mismo, por lo que de conformidad con esta regla procederá la depreciación de activos fijos en su totalidad en el mismo año de adquisición cuyo costo de adquisición sea inferior a 50 UVT.

Por otro lado, este despacho no quiere perder la oportunidad de aclarar el alcance del artículo 137 del Estatuto Tributario, respecto la luz del criterio de materialidad para el reconocimiento de activos –propiedad planta y equipo- establecido en los marcos técnicos contables vigentes.

Al respecto es preciso indicar que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha expedido los Documentos de Orientación Técnica 6 y 7 sobre Propiedad, Planta y Equipo, del cual se trae como referencia los siguientes apartes:

“... 3. Reconocimiento inicial

El reconocimiento de elementos en los estados financieros exige tres condiciones:

- Cumplimiento de la definición del elemento.
- Probabilidad en los flujos de efectivo que se derivarán de este.
- Capacidad para medir fielmente el elemento.

Las transacciones que permiten el reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo son la adquisición de la propiedad (por compraventa, construcción propia o a través de una permuta), los arrendamientos en determinadas circunstancias y las cesiones de uso. El cumplimiento de las tres condiciones anteriores determina si se debe reconocer o no un activo y, en caso afirmativo, el momento en el que se debe realizar dicho reconocimiento. En general, las operaciones tradicionales de adquisición mediante compraventa no condicionada y con entrega inmediata del bien no genera ningún tipo de dudas acerca de que el activo deba ser reconocido, en la medida en que la entidad espera probablemente obtener beneficios económicos futuros de él y, al mismo tiempo, pueda medir su costo con fiabilidad (NIC 16.7).

3.4. Materialidad en el reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo

La materialidad es un atributo de la relevancia de la información financiera. Cuando la información no es significativa, la entidad puede omitir su reconocimiento o revelación. Esta característica permite por razones operativas dejar de reconocer determinados elementos de Propiedades, planta y equipo que, aun reuniendo la definición, son escasamente significativos ...” Tomando como base la regla de la materialidad establecida en la normatividad contable vigente, la misma no cambia la definición de Propiedad Planta y Equipo, sino que permite que contablemente y de acuerdo con las políticas de cada ente, sea registrado en el gasto al momento de su medición; tal tratamiento no es posible darse para efectos fiscales en razón a que excede lo señalado en el Parágrafo 2 del artículo 137 del E.T. el cual indica “Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, la vida útil es el período durante el cual se espera que el activo brinde beneficios económicos futuros al contribuyente”; Por consiguiente, si dicho activo va a ser usado por más de un período se debe aplicar lo establecido en el inciso primero del artículo 137 del Estatuto Tributario. Lo anterior significa que para efectos contable (sic) se trataría como gasto en un solo período, es decir, su tasa de depreciación contable es del 100%, pero fiscalmente excedería la tasa máxima determinada en el Parágrafo 1 del artículo 137 del Estatuto Tributario, conllevando a aplicar como deducción hasta el valor que no exceda la norma fiscal.

La limitación prevista en esta norma no aplicaría cuando exista una reglamentación que para fines fiscales establezca la posibilidad de llevar al gasto por depreciación en el mismo año en que se adquiriera dicho activo, resultando útil en estos eventos la previsión del artículo 1.2.1.18.5. Del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria.

En los anteriores términos se reconsidera el Concepto 017548 de julio 5 de 2017, y se resuelve en esta consulta.

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 iconos: “Normatividad” – “Técnica” y seleccionando los vínculos

“doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica