



Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 08 OCT 2019
100202208-1101

DIAN No. Radicado 000S2019025415
Fecha 2019-10-08 01:33 19 PM
Remitente 00- DIR GES JURIDICA

Beneficiario OMAR SEBASTIAN CABRERA CABRERA



S J D

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Bienes Depreciables
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Arts. 60, 127, 141, 135 y 137.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 9 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Dirección mantener la unidad doctrinal en la interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

Para comenzar es necesario previo a contestar, explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual solicita la reconsideración del Oficio No. 023106 del 28 de agosto de 2017, referido a la depreciación de bienes, exponiendo estar inconforme con la respuesta brindada por este despacho, específicamente frente a la respuesta al punto 3.3. del mismo, solicitando sea revocado el aparte que expresa:

"En los bienes como las propiedades de inversión que en el caso hipotético planteado no es posible depreciar contablemente; si sus valores se determinan por el método de valor razonable, tampoco resultan depreciables fiscalmente porque no existe depreciación al aplicar el referido procedimiento".

En primer lugar, se informa que, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en cada consulta y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura de cualquier pronunciamiento de este despacho se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las allí

planteadas y estudiadas.

Adicional a ello se advierte que, este despacho responderá su solicitud, atendiendo al contenido general de la situación planteada, sin entrar a definir aspectos específicos concernientes al giro ordinario de los negocios y a la autonomía privada de los consultantes al momento de efectuar operaciones de mercado.

Teniendo claro lo anterior, se procede a resolver su petición de reconsideración, destacando que la pregunta que origina el párrafo objeto de inconformidad es la siguiente:

"3.3. – Para el caso de las propiedades de inversión que no se deprecian por estar medidas a valor razonable, ¿existe restricción normativa en su depreciación fiscal?, para tal efecto téngase en cuenta que el parágrafo 2° del Artículo 137 del Estatuto Tributario expresamente señala que "la tasa de depreciación fiscal no necesariamente coincidirá con la tasa de depreciación contable".

Debe empezarse por expresar que, la depreciación es el reconocimiento fiscal del desgaste sufrido por un bien activo fijo en su actividad productora de renta, con ella se pretende constituir una provisión para la reposición del activo fijo utilizado en la generación de ingresos (Oficio No. 047552 de 1997).

Es así como la calidad de depreciable de un bien, deviene especialemte, de su naturaleza frente a la actividad productora de renta del contribuyente, debiéndose, además, ajustar a los requisitos legales para ser considerado como depreciable.

Es así como el artículo 135 del Estatuto Tributario (ET) expresa:

"ARTICULO 135. BIENES DEPRECIABLES. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios serán tratados como bienes tangibles depreciables los siguientes: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y los activos tangibles que se generen en la exploración y evaluación de recursos naturales no renovables, con excepción de los terrenos, que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.

Se entiende por valores mobiliarios los títulos representativos de participaciones de haberes en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de fondos pecuniarios o de servicios que son materia de operaciones mercantiles o civiles."

En este sentido, el Consejo de Estado en sentencia Consejo de Estado, sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta, cuya Consejera ponente fue la Dra. Ligia López Díaz, del 12 de marzo de 2009, ha explicado, que:

"La depreciación de los bienes usados en actividades productoras de renta la causa el desgaste o deterioro normal por el uso de un bien y atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta; por lo tanto los activos destinados al negocio o actividad rentable son objeto de la depreciación durante la vida útil de esos bienes".

Es así como, se deduce lógicamente que, tratándose de la depreciación de bienes, sean estos: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y los activos tangibles que se generen en la exploración y evaluación de recursos naturales no renovables, deberán estar relacionados con la actividad productora de renta y se encuentra sujeta a la utilización o función del bien para el contribuyente.

Ahora bien, tal como se expuso en el oficio objeto de reconsideración, en el punto 1.2., el peticionario debe tener claro que:

"Desde el punto de vista fiscal la clasificación que da el contribuyente a los bienes puede tener restricción si la misma no corresponde con el uso que se da a los bienes dentro del proceso de generación de renta. Es decir, que la sola clasificación que se haga de los bienes por parte de los obligados a llevar la contabilidad no genera el beneficio de la depreciación, pues es requisito que corresponda con la realidad económica y esencia de la actividad que se desarrolla, sumado al cumplimiento de todas las exigencias y reglas del procedimiento de depreciación. Esto en concordancia con el artículo 128 del Estatuto Tributario.

Por consiguiente, se trae a colación el punto 1.3 del oficio sub examine, que indica:

"1.3.- En virtud de esta norma se podrán depreciar fiscalmente los activos clasificados contablemente como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles de recursos naturales no renovables?

Lo prescrito en la norma debe ser aplicado en cada contexto y depende de la naturaleza de las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes, la cual debe ser reflejada en los marcos contables y utilizados fiscalmente de acuerdo con los parámetros generales fijados en la regulación legal. Por tanto, no hay lugar a generalizar que toda clasificación contable permita depreciar los bienes que sean clasificados allí como activos fijos; pues, tal como se explicó anteriormente la depreciación dependerá de la realidad económica de la utilización de los bienes, la cual debe corresponder con un registro contable y fiscal, pero en caso de diferencia entre el verdadero uso y la clasificación contable y/o fiscal prima la realidad económica."

En este sentido, debe advertirse que, las propiedades de inversión pueden ser depreciables, siempre que cumplan con los requisitos para ello; es decir, dependerá de su uso o función, la cual debe corresponder a la realidad económica y, por ende, deberá ser coherente contable y fiscalmente.

Así las cosas, tratándose de propiedades de inversión, en razón a los métodos de medición, el parágrafo 1 del artículo 69, expresa:

"ARTÍCULO 69. DETERMINACIÓN DEL COSTO FISCAL DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO Y PROPIEDADES DE INVERSIÓN. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo, y propiedades de inversión, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable. Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.

En las mediciones posteriores de estos activos se mantendrá el costo determinado en el inciso anterior. Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 de este Estatuto.

Cuando un activo se transfiera de inventarios o de activo no corriente mantenido para la venta a propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión o viceversa, el costo fiscal corresponderá al valor neto que posea el activo en el inventario o activo no corriente mantenido para la venta.

Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto; y se resta, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

PARÁGRAFO 1. *Las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo de valor razonable, para efectos fiscales se medirán al costo (...)"* (Negritas fuera de texto).

La precisión resaltada resulta esencial, debido a que, contablemente por regla general la

propiedad de inversión se mide a valor razonable, lo que impide obtener una alícuota de depreciación, pues en este método de medición, no existe.

Es así como el legislador, previendo este hecho, mediante el parágrafo 1 del artículo 69, exige a los contribuyentes que, a efectos de aplicar la depreciación en propiedad de inversión, deberán efectuar la medición al costo.

De modo que, aunque contablemente la propiedad de inversión esté medida a valor razonablemente, a efectos fiscales se deberá medir al costo.

En consecuencia, para dar aplicación a lo indicado por el artículo 137 del ET., el contribuyente deberá determinar el valor del activo -propiedad de inversión- al costo, con el fin de efectuar la comparación

Mencionada norma expresa:

ARTÍCULO 137. LIMITACIÓN A LA DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN. *Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno nacional.*

PARÁGRAFO 1. *El Gobierno nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 2,22% y el 33%. En ausencia de dicho reglamento, se aplicarán las siguientes tasas anuales, sobre la base para calcular la depreciación:*

CONCEPTOS DE BIENES A DEPRECIAR	TASA DE DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL %
CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	2,22%
ACUEDUCTO, PLANTA Y REDES	2,50%
VÍAS DE COMUNICACIÓN	2,50%
FLOTA Y EQUIPO AÉREO	3,33%
FLOTA Y EQUIPO FÉRREO	5,00%
FLOTA Y EQUIPO FLUVIAL	6,67%
ARMAMENTO Y EQUIPO DE VIGILANCIA	10,00%
EQUIPO ELÉCTRICO	10,00%
FLOTA Y EQUIPO DE TRANSPORTE TERRESTRE	10,00%
MAQUINARIA, EQUIPOS	10,00%
MUEBLES Y ENSERES	10,00%
EQUIPO MÉDICO CIENTÍFICO	12,50%
ENVASES, EMPAQUES Y HERRAMIENTAS	20,00%
EQUIPO DE COMPUTACIÓN	20,00%
REDES DE PROCESAMIENTO DE DATOS	20,00%
EQUIPO DE COMUNICACIÓN	20,00%

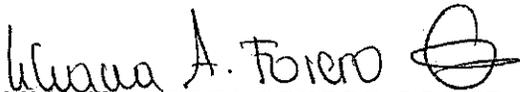
PARÁGRAFO 2. *Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, la vida útil es el período durante el cual se espera que el activo brinde beneficios económicos futuros al contribuyente; por lo cual la tasa de depreciación fiscal no necesariamente coincidirá con la tasa de depreciación contable. La vida útil de los activos depreciables deberá estar soportada para efectos fiscales por medio de, entre otros, estudios técnicos, manuales de uso e informes. También son admisibles para soportar la vida útil de los activos documentos probatorios elaborados por un experto en la materia.*

Por consiguiente, la propiedad de inversión será depreciable fiscalmente, siempre que se

cumplan los requisitos legales para ello, aunque contablemente esté medida a valor razonable. Situación última, en la cual, el contribuyente debe proceder a medir al costo el activo, determinando la vida útil del mismo, efectuando el ejercicio teórico contable de la medición inicial al costo, con el fin de establecer la alícuota o tasa de depreciación, la cual deberá ser contrastada con las estipuladas en el artículo 137 del ET., para proceder a aplicarla, siempre que esta no exceda la allí dispuesta.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, se revoca el aparte identificado con el numeral 3.3 del Oficio No. 023106 del 28 de agosto de 2017 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,



LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Revisó: Lorenzo Castillo Barvo
Proyectó: Judy M. Céspedes Q.