

Documento **TRIBUTAR-io**

Abril 27 de 2023

Número 837

OBITER DICTA EN LA DOCTRINA DE LA DIAN

Nos enseña el derecho procesal que en toda decisión judicial existen dos lineamientos que inspiran los fundamentos de un fallo: la denominada *ratio decidendi* que representa la "razón de la decisión", es decir, los motivos, razones, pruebas y hechos que definen y dan sustento a la conclusión o decisión. Diremos que, en dimensión del análisis del Derecho aplicable, la razón de la decisión representa el análisis jurídico que da fundamento al fallo, es decir, la forma de entender una disposición aplicable al caso concreto.

Por otro lado, existe el *obiter dictum* (*obiter dicta*, en plural) que son simples "dichos de paso" o comentarios al margen, que si bien se relacionan con el proceso, no son fundamentales para la toma de la decisión, sino que más bien, representan asuntos sobre los cuales se quiere dejar una referencia o memoria asociada aunque no fundamental.

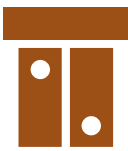
Pues bien, aunque las anteriores expresiones derivan del derecho procesal, hemos tenido la oportunidad de leer doctrina tributaria en la que se está utilizando los *obiter dicta*, y de cuya lectura cuidadosa se desprenden "mensajes subliminales" que a la postre se traducen en interpretaciones formales pero implícitas. Muestras lingüísticas para ello son "no sobra recordar", "no sobra señalar", "recuérdese que", entre otras.

Aterricemos el tema con el más reciente caso doctrinal.

El 24 de marzo del presente año, la DIAN emite el oficio 100208192-376 por medio del cual se resuelve una consulta sobre la venta de activos asociados a proyectos de generación de energía con fuentes no convencionales. Conocido es que quienes realicen inversiones en generación de energía con fuentes no convencionales tienen derecho a (i) una deducción especial del 50% de la inversión en un lapso de hasta 15 años y (ii) depreciar aceleradamente los activos con una tasa anual de hasta el 33,33%, pudiendo ser graduada por el contribuyente a su gusto y conveniencia.

Dispone el reglamento tributario que si los activos objeto de beneficio son enajenados antes de finalizar el periodo de depreciación o amortización, deberá el contribuyente devolver la porción de beneficios obtenida, declarando una renta líquida por recuperación de deducciones.

Se preguntó a la DIAN si la aplicación de la renta líquida por recuperación aplicaba de manera independiente por cada uno de los dos beneficios, es decir, atendiendo el lapso de cada uno de ellos, o si la enajenación posterior al agotamiento de la depreciación elimina la obligación de declarar recuperación por depreciación y también por la deducción especial, a lo cual señala la doctrina que "*los mencionados beneficios tributarios están sujetos a que los activos que conforman*



las inversiones en proyectos de generación de energía a partir de FNCE o de acciones o medidas de GEE no sean enajenados durante su período de depreciación o amortización, pues, en caso de que esto ocurra, la reglamentación es clara en señalar que se deben incorporar las sumas tomadas a título de deducción -en los términos de los artículos 11 y 14 de la Ley 1715 de 2014- como renta líquida. Esto, en otras palabras, significa que ambos beneficios están sometidos por igual al período de depreciación o amortización de los referidos activos."(Subrayamos intencionalmente)

De manera que, como ejemplo, si un sujeto deprecia fiscalmente los activos a tres años y en esos mismos tres años toma una parte del beneficio de deducción especial, y posteriormente a ese periodo vende los activos, no deberá recuperar la deducción especial ni la depreciación porque la obligación de declarar renta líquida (tanto por depreciación como por deducción especial) emana solamente de la enajenación del activo antes de que finalice su periodo de depreciación, periodo que está marcado por el término autorizado por la ley en tres años mínimo (hasta 33,33% anual). Por lo anterior, expresa la doctrina en cita que *"no encuentra esta Subdirección que sea dable suponer que, para efectos de la deducción especial y de la depreciación acelerada en comento, sea dable determinar periodos de depreciación o amortización independientes entre sí y relacionados, cada uno, con el término que tiene el contribuyente para hacer uso de estos beneficios."*

Luego de lo anterior, decide la DIAN realizar un *obiter dictum* al expresar:

"Por último, no sobra señalar que "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", de conformidad con el artículo 137 del Estatuto Tributario."

Se trata, sin duda, de un dicho de paso que deja un mensaje subliminal -que nos resulta contrario a Derecho-. Decir, en el marco del concepto en cuestión, que la tasa de depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable, es dejar señalado que para tener derecho a la deducción acelerada, debe esa depreciación ser igual a la utilizada para la contabilidad. Es decir, la posibilidad de usar el 33,33% de depreciación anual dependería de que la tasa de depreciación contable sea también esa. Entonces, ese *obiter dictum* intenta señalar que como la tasa de depreciación fiscal se establece de conformidad con la técnica contable, entonces, si la vida útil contable de los activos que generan beneficio es, por ejemplo, 10 años, ello haría que la depreciación acelerada pudiera hacerse solamente en fracciones de 10% anual. Supone lo anterior que sería necesario fijar contablemente la vida útil en tres años, para hacer viable la depreciación fiscal acelerada en fracciones del 33,33% por año.

Ese dicho de paso doctrinal olvida tener en cuenta que si bien es cierto que la tasa fiscal de depreciación se determina con base en la técnica contable (artículo 137 del ET), no es menos cierto que la ley y el reglamento tributario conceden un privilegio en la depreciación, permitiendo su aceleración, sin exigir coincidencia de cifras y sin modificar el régimen del impuesto diferido de renta. Para nosotros



es claro que la aceleración de la depreciación, con todo y que el artículo 14 de la Ley 1715 de 2014 señale que se trata de un incentivo **contable** por depreciación acelerada de activos, es un estímulo tributario que busca mover las inversiones hacia la generación de energía con fuentes no convencionales, de manera que la aceleración de la depreciación no apareja ni exige demostrar que la tasa contable deba ser la misma. Lo anterior, además, en respeto al principio de independencia y autonomía de las reglas contables y fiscales.

Al final, como ha dicho el Consejo de Estado recientemente, la actuación de la administración debe ser leal y esa lealtad de demuestra evitando el uso de los *obiter dicta*, que en casos como el analizado, perjudican la salud de la liquidación del impuesto a la renta y dejan un sinsabor al dejar una especie de "entiéndalo como quiera". ¿Aló?

TRIBUTAR ASESORES SAS, Empresa **Colombiana** líder en soluciones y servicios tributarios, **autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.**

Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.