

CONCEPTO 6156 DE 4 DE FEBRERO DE 2014
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
GUILLERMO EDUARDO ESPINEL PEÑA
Carrera 11 No. 93 A 53 Oficina 601
eduespinel@hotmail.com
Bogotá D.C.

Ref.: Radicado 77645 del 30/10/2013

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores: Sistemas de Depreciación

Fuentes formales: Constitución Política, Art. 338; Estatuto Tributario, Arts.128 y 134; Ley 1607 de 2012, Art. 159; Decreto Ley 187 de 1975, Art. 1o; Sentencia C-1006 de 2003.

Cordial saludo, Sr. Espinel:

De acuerdo con lo establecido por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, es función de este despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación en materia de impuestos nacionales, aduanera, comercio exterior y de control cambiarlo en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta acerca de la entrada en vigencia del parágrafo del artículo 134 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 159 de la Ley 1607 de 2012, para efectos de aplicar la limitación respecto al mínimo admitido como valor residual o valor de salvamento del costo de los activos fijos para los casos en que se opte por utilizar el sistema de depreciación de reducción de saldos.

Al respecto le informamos:

El parágrafo del artículo 134 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 159 de la Ley 1607 de 2012, dispone:

"ARTÍCULO 134. SISTEMAS DE CÁLCULO. La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales [hoy Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales], o su delegado.

PARÁGRAFO. Para los casos en los que se opte por utilizar el sistema de depreciación de reducción de saldos, no se admitirá un valor residual o valor de salvamento inferior al 10% del costo del activo y no será admisible la aplicación de los turnos adicionales, establecidos en el artículo 140 de este Estatuto."

Entonces, atendiendo lo señalado por el parágrafo transcrito, el valor de la depreciación del activo correspondiente al último año de su vida útil, cuando se "opte" por el sistema de reducción de saldos, será el monto total del saldo pendiente por depreciar, saldo que de ninguna manera podrá afectar el valor residual mínimo del 10% del costo del activo.

También se observa claramente de la redacción de la norma, que solamente se aplica esta restricción para los casos que en el futuro los contribuyentes "**opten**" por utilizar el sistema de depreciación de reducción de saldos, es decir a partir del periodo que comience después de iniciada la vigencia de la Ley 1607 de 2012 por haberse adicionado con esta reforma tributaria el parágrafo en mención. En otras palabras, la limitación en el valor del salvamento se aplica a partir del año o periodo gravable 2013 y siempre y cuando la "opción" de utilizar este sistema de depreciación de los activos fijos, se materialice en ese año y no con anterioridad.

En efecto, como el ejercicio impositivo en materia del impuesto sobre la renta y complementario, según lo dispuesto desde el año 1975 mediante el artículo 1 ° del Decreto Ley 187, es el mismo año calendario que comienza el 1o de enero y termina el 31 de diciembre, este tributo se clasifica en los que la jurisprudencia y la doctrina ha denominado "impuestos de periodo".

Así lo explica la H. Corte Constitucional a través de la Sentencia C-1006/03. Veamos: "*c. También pueden clasificarse, en Impuestos de periodo e impuestos instantáneos.*

Entendiéndose como impuesto de periodo, el Impuesto que requiere de un determinado lapso de tiempo, por ejemplo el impuesto sobre la renta que requiere verificar cual es el monto de la renta gravable existente entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Como su nombre lo dice, este impuesto se cuantifica por periodos, igualmente se establece la obligación tributaria, esto es por ejemplo, enero a diciembre del año vigente. No se confunde el impuesto de un período a otro, son perfectamente independientes.

El artículo 338 numeral 3 de la Constitución que se considera vulnerado, señala que: "las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo, de tiempo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciarla vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

La disposición constitucional establece la potestad para el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales, de imponer en tiempo de paz, contribuciones fiscales o parafiscales, dejando a la ley, las ordenanzas y los acuerdos, la atribución para fijar en forma directa los sujetos activos y pasivos, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Sin embargo, como se ve, el inciso tercero señala la prohibición de cobrar tributos que tengan como resultado actos sucesivos ocurridos antes de la vigencia de la ley o el mismo período fiscal en que ésta entra a regir. Es decir, fue el propio Constituyente, quien en aras de proteger al contribuyente estableció esta limitación.

Entonces, cuando la Constitución hace referencia a los impuestos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo de tiempo determinado, está refiriendo precisamente a impuestos clasificados doctrinalmente como de periodo, pues como se dijo, en esta clasificación, la obligación tributaria se cataloga por períodos que van de enero a diciembre de cada año, conforme a la ley anterior.

(...)" (Se resalta y Subraya).

Es forzoso concluir entonces, que, a partir de la vigencia de la Ley 1607 de 2012, esto es a partir de su promulgación (26 de diciembre de 2012), es que es aplicable lo ordenado por el parágrafo del artículo 134 del Estatuto Tributario, sin que por ello se pueda decir que por el hecho de que el contribuyente con anterioridad tomó en cuenta una "tasa fija" para calcular las alícuotas de depreciación del activo fijo hasta la finalización de su vida útil, y que el saldo pendiente por depreciar en el último año sea inferior al 10% del costo del activo que señala la norma como límite, se esté contrariando la disposición. Simplemente este valor residual o valor de salvamento- como lo denomina la Ley- es el resultado de eventos en los cuales se "optó" con anterioridad a la vigencia de la Ley referida, por el sistema de depreciación de reducción de saldos.

Es más, para los casos en que se ejerció la "opción" del Sistema tantas veces mencionado, antes de la vigencia del parágrafo del artículo 134 del Compendio Tributario, el año final de la vida útil del activo fijo será siempre posterior al rigor de la Ley, y por tanto, el valor residual a depreciar en la mayoría de los eventos representará un valor inferior al 10%- lo cual era permitido por la anterior legislación- sin que exista la posibilidad de ajustarlo para dar cumplimiento a lo preceptuado en el parágrafo que nos ocupa en la medida que al equiparlo hasta ese porcentaje, se iría en contra del artículo 128 del Estatuto Tributario que dispone que solamente se puede depreciar hasta un ciento por ciento (100%) del costo fiscal del bien.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

(Fdo.) LEONOR EUGENIA RUÍZ DE VILLALOBOS, Subdirectora de Gestión de Normativa y Doctrina.