

TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

Documentos **TRIBUTAR**

Marzo 20 de 2007

FLASH 233

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

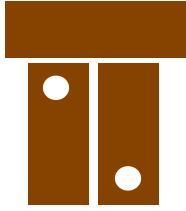
RESERVA POR DEPRECIACIÓN

Dispone el artículo 130 del ET que los contribuyentes que en uso de las disposiciones pertinentes soliciten en su declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el Estado de Pérdidas y Ganancias, deberán, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) del mayor valor solicitado.

En vigencia de los ajustes integrales por inflación, la deducción por depreciación debió calcularse siempre con base en el costo ajustado por inflación, en acatamiento de las normas que contenía el título V del libro primero del Estatuto Tributario. Con todo, para algunos sectores, tales como el financiero y el energético, los órganos de control hubieron de derogar la aplicación contable del ajuste por inflación, lo que hizo que el gasto por depreciación de la contabilidad fuese inferior al monto determinado para fines del impuesto sobre la renta. Es perfectamente claro que si, por ejemplo, un banco adquirió un activo en el año 2006 por \$1.000 y lo deprecia a 5 años, el valor de su gasto contable por depreciación será de \$200. Con todo, para fines de impuestos, el costo del activo debe ajustarse por inflación y el costo así ajustado será la base para calcular la depreciación. Si asumimos una inflación del 5%, el costo ajustado será de \$1.050 y el gasto por depreciación \$210. Por ende, la deducción a solicitar fiscalmente será mayor que la registrada en la contabilidad. El mismo comportamiento se observará en los años subsiguientes, así el ajuste por inflación haya sido derogado, debido a que la base para calcular la depreciación es el costo ajustado, en acatamiento de la previsión contenida en el artículo 2º de la ley 1111 de 2006. Por ende, para el año 2007, para nuestro ejemplo, la depreciación a solicitar será, igualmente, \$210 y el valor contable seguirá siendo \$200.

No hay duda alguna, pues, que para dichos sectores, el valor de las cuotas registradas en su estado de resultados es menor que el monto de depreciación que se solicita en la declaración de renta, precisamente, porque la base para calcular la deducción fiscal es mayor que la considerada para fines de la contabilidad. En tales circunstancias, la pregunta a resolver es si para que proceda ese exceso, debe constituirse la reserva por depreciación a que se refiere el artículo 130 del ET.

Al indagarse a la DIAN sobre el tema su respuesta, mediante su oficio 07522 de febrero 1º de 2007, es que sí habría lugar a constituir la reserva, criterio



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

que resulta peligrosamente equivocado debido a que no se detiene a analizar el contenido completo del artículo 130 del ET y sus verdaderos objetivos y finalidades.

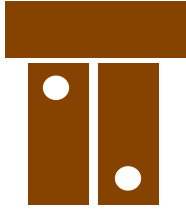
Para contradecir el concepto oficial, basta con leer el segundo inciso del artículo 130, en cita, conforme al cual *“Cuando la depreciación solicitada fiscalmente sea inferior a la contabilizada en el Estado de Pérdidas y Ganancias, se podrá liberar de la reserva a que se refiere el inciso anterior, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) de la diferencia entre el valor solicitado y el valor contabilizado”*. (Subrayamos)

Cuando se estableció la obligación de constituir reserva por depreciación, se pensó en que los contribuyentes podrían acelerar su depreciación para efectos fiscales, sin alterar el gasto contable, generando un ahorro de impuestos vía diferimiento pasivo. Por ello, el legislador determinó la obligación de constituir una reserva equivalente al 70% del mayor valor solicitado fiscalmente (el 30% restante era la tarifa vigente para el momento en que se obligó la constitución de la reserva), congelando esos recursos hasta el año en que la situación se invirtiera. Así, pues, para que haya obligación de constituir reserva por depreciación, necesariamente debe existir una diferencia temporal, es decir, una diferencia que se revierta en el tiempo, en forma que posibilite que el mayor valor que se solicita en un determinado año, se deje de solicitar en un año posterior.

Justamente esta es la parte que se echa de menos en la situación de aquellos contribuyentes que no estuvieron obligados a ajustar por inflación su contabilidad, pero que sí lo debían hacer en su declaración de renta. El gasto por depreciación fiscal es mayor que el registrado en la contabilidad, pero dicha diferencia nunca se revierte. Y si no se revierte, no podría liberarse nunca la reserva constituida, haciendo nugatoria la segunda parte de la norma según la cual cuando la depreciación solicitada sea menor que la contabilizada, se podrá liberar la reserva en proporción equivalente al 70% de esa diferencia.

Es claro el objeto y alcance de la norma tributaria en el sentido de obligar la reserva como mecanismo de congelación de utilidades, mientras el gasto fiscal sea mayor que el contable, de tal manera que cuando la situación se revierta, es decir, cuando el gasto fiscal sea menor que el contable, pueda liberarse dicha reserva. Esta es una medida de congelación transitoria de utilidades, para aquellos casos en que, en uso de las normas pertinentes, las empresas planean su gasto por depreciación, acelerando el mismo mediante los diversos mecanismos ofrecidos por la ley tributaria. Más no es esta la situación para aquellos casos en que la diferencia del gasto contable y la deducción fiscal obedece a causas legales, como la que se analiza en este documento.

Es por lo anterior que la deducción del mayor valor de depreciación imputable al ajuste por inflación, en aquellos contribuyentes no obligados a ajustar su contabilidad pero sí su declaración de renta, no exige constitución de reserva



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

por depreciación para su procedencia. En primer lugar, dicha diferencia nunca se revierte y, en segundo, la diferencia es la consecuencia de una circunstancia legal que no deviene del uso de norma alguna que sustente esta diferencia como una política de planeación de la depreciación.

Abogamos, por tanto, por una rectificación oficiosa de la doctrina analizada.

*****Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales. Cuando con fines diferentes se reproduzca, debe citarse su fuente.***