

Medellín, mayo de 2020

**CIRCULAR NIIF**

### **Referencia: DEPRECIACIÓN ACTIVOS SIN USO COVID-19**

El nuevo Coronavirus (COVID-19) ha sido catalogado por la Organización Mundial de la Salud como una emergencia en salud pública de importancia internacional (ESPII). El 17 de marzo de 2020 el gobierno colombiano declaró el estado de emergencia Económica, Social, y Ecológica en todo el territorio nacional, seguido posteriormente por la adopción de la medida de aislamiento preventivo obligatorio de todas las personas habitantes de la República de Colombia con limitadas excepciones, aspecto que afectó de manera significativa la operación de la mayoría de las compañías, obligando a su cierre parcial o definitivo durante un periodo determinado y, en consecuencia, la falta de uso de los activos fijos asociados a la operación.

El objeto de esta circular es determinar qué tratamiento debe darse a la depreciación de aquellos activos que se encuentran en desuso, producto del cierre parcial o temporal de una compañía, motivada por el aislamiento preventivo obligatorio.

#### **a) Análisis Contable NIIF PYMES y NIIF Plenas**

A continuación, transcribimos algunos párrafos relevantes de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo referente a la depreciación de los activos (resaltados fuera de texto):

*Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.*

*Párrafo 55: La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.*

*Párrafo 56: Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta*

*de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que podrían haber sido obtenidos de la utilización del activo.*

*Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:*

*(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.*

*(b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.*

*(c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.*

*Párrafo 57: La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad.*

#### **Método de depreciación**

*Párrafo 60: El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.*

*Párrafo 61: El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.*

*Párrafo 62: Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.*

De los párrafos transcritos de la norma, es posible indicar que de manera general un activo se debe depreciar, **aunque no se esté usando, a menos que**, el método de depreciación esté basado en el uso que se le da al activo.

Es común encontrar en las entidades que el método de depreciación más utilizado para reflejar el uso de un activo es el método lineal. El método lineal distribuye el “desgaste” del activo de forma constante durante un periodo de tiempo que se espera usar el mismo. Este método por supuesto es muy acertado, si la forma de usar un activo (patrón al cual se espera que sean consumidos los beneficios económicos futuros del activo) es de manera constante a lo largo del periodo contable, de igual manera, cuando el desgaste del activo

es constante sin depender de su uso (por ejemplo una malla, un cerramiento, una edificación).

Dadas las circunstancias actuales de cierres temporales de oficinas, fábricas, locales comerciales, la pregunta básica no consiste en establecer si la depreciación puede ser retirada para no generar mayores pérdidas o gastos del ejercicio, sino en preguntarnos, en el caso de los activos que tienen como método el lineal, si su desgaste sigue presentándose de manera constante pese a que se encuentren sin usarse.

Así las cosas, al final del ejercicio (31 de diciembre del 2020 en este caso), resulta imperioso para las entidades preguntarse si el método lineal sigue siendo el método apropiado para depreciar. En muchos casos la respuesta será negativa, puesto que las máquinas en su mayoría, equipos muebles y otros, durante el tiempo que estuvieron sin uso, no sufrieron desgaste alguno. Así las cosas, sería necesario, cambiar el método lineal por otro método basado en el uso (horas mano de obra, horas máquina, días laborados, entre otros) por lo menos para el año 2020. La norma aclara que es un cambio de estimación que debe ser revelada en los estados financieros pero no requiere reexpresión de estados financieros y mucho menos constituye un error. En periodos posteriores, si la operación de dichos activos vuelve a ser constante, la entidad deberá analizar el método que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios futuros para dar continuidad al método en función del uso, o volver como se hacía inicialmente con el método lineal.

Recordemos que las entidades clasificadas en grupo 1 (NIIF Plenas) deben revisar vidas útiles y métodos de depreciación de manera anual, mientras que las entidades de grupo 2 (NIIF para PYMES) sólo si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, situación que ha ocurrido en este año 2020, por lo que para las Pymes se hace obligatoria la revisión de las vidas útiles de los activos, de la cual se podrán derivar cambios que afecten en año 2020 y años siguientes.

#### **b) Análisis tributario**

Las normas que hacen referencia a la deducción por depreciación son los artículos 128, 131 al 140 del Estatuto Tributario. Algunos aspectos por resaltar para el análisis que nos ocupa son los siguientes:

- La deducción por depreciación aplica sólo a obligados a llevar contabilidad (art 128)
- La base de depreciación es el costo fiscal de los bienes depreciables, menos su valor residual a lo largo de su vida útil (art 131)
- El valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable (art 131)
- Los métodos de depreciación de los activos depreciables, serán los establecidos en la técnica contable (art 134)

- 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 (art 137)
- 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 (art 137).

ARTÍCULO 128 E.T. **Deducción por depreciación.** “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 estos hayan prestado servicio en el año o período gravable”.

De acuerdo con las normas anteriores, y con el propósito de determinar el alcance de la deducibilidad del gasto por depreciación en la declaración de renta del año gravable 2020, podemos concluir lo siguiente:

- a) El artículo 128 hace claridades importantísimas que dan la base de lo que puede ser una deducción por depreciación admisible:
  - i) Que la deducción corresponda a cantidades razonables. Según el diccionario de la Real Academia Española, la palabra razonable significa “*adecuado, Proporcionado o no exagerado, racional*”. Si una entidad tuvo un activo en desuso por 4 meses, ¿Sería razonable una deducción con base a un uso constante durante 12 meses?
  - ii) Causada por **desgaste** de bienes **usados** en negocios o actividades productoras de renta. Necesariamente los bienes deben ser utilizados, y ese “uso” no implica una acción directa sobre los activos todos los días del año, todas las horas del día. Pero en últimas, es el **desgaste** de los activos, lo que lleva inherente el derecho a dar de baja una porción del activo y convertirlo en una deducción, premisa que no se cumpliría si el desgaste es directamente proporcional al uso dado al activo.
  - iii) Que hayan prestado servicio en el año o periodo gravable. Si bien en este punto la norma habla de una prestación durante ese periodo (año o periodo gravable), el tiempo que estuvo en servicio durante ese periodo no es claro por el legislador. Sin embargo, el limitante que daría lugar a reducir la deducción por unos meses específicos en circunstancias especiales viene dado por los literales mencionados anteriormente y otros que analizaremos más adelante.

Bajo las anteriores premisas, se podría concluir que es aceptable la deducción por depreciación durante esta emergencia para el caso de los activos cuyo desgaste no

depende del uso, puesto que efectivamente se presenta el desgaste del activo y están vinculados a la actividad productora de renta, aunque no generen por sí mismos ingresos durante unos meses determinados del año. Caso puntual serían los inmuebles, las mallas, los locales comerciales, que siguen sufriendo desgaste y están vinculados a un posicionamiento de marca, a un establecimiento de una empresa en un área estratégica, entre otros. En este punto la razonabilidad de la deducción, está intrínsecamente ligada a el desgaste que sufrió el activo durante todos los meses del periodo gravable.

Por otra parte, para el caso de los activos que se desgastan en razón a su uso (por ejemplo maquinaria, vehículos) y sobre los cuales se realiza el cambio en estimación durante el año 2020, es importante tener en cuenta el artículo 134 del Estatuto tributario ya analizado, en el cual la norma tributaria establece que el método de depreciación debe ser el mismo que se tiene en la técnica contable, lo que conlleva a concluir que, si para efectos contables el método lineal no fue el método que razonablemente reflejó el patrón de consumo de un activo en un periodo determinado, y de manera imperiosa tuvo que cambiarse con un método basado en el uso, ello conlleva que fiscalmente el método también presente dicho cambio tomando como base el costo fiscal.

Así las cosas, probablemente por el año 2020, el límite de las tasas de depreciación máximas permitidas para efectos tributarios no producirá mayores inconvenientes, cuando el contribuyente desde su técnica contable, ajustó métodos de depreciación y vidas útiles, siendo consistentes con el patrón de uso del activo, y dicho cambio de estimación tuvo el reflejo fiscal consecuente. Lo anterior sin perjuicio del deterioro y bajas de los activos, que tienen otros efectos importantes y no son base del presente análisis.

Atentamente,

Yuly Alexandra Gil Sepúlveda  
Asesora en NIIF e Impuestos  
Directora Panel Normas Internacionales de Información Financiera  
En alianza estratégica con GIL GÓMEZ Y CIA S.A.S.