

## APUNTES SOBRE EL PROBLEMA DE LA AMORTIZACION EN LA LEY COLOMBIANA

Especial para "ESTUDIOS DE DERECHO"

En la legislación colombiana la deducción por depreciación causada por desgaste o rotura de la propiedad usada en el comercio o negocio, que autoriza el numeral 7° del Art. 2° de la ley 78 de 1935 para el solo caso de que la renta producida por dicha propiedad deba incluirse en la renta bruta, no se refiere sino a aquella propiedad cuyo uso o aplicación al desarrollo de la finalidad del negocio o comercio de que se trate, pueda determinar un desgaste o sea susceptible de romperse, y por tanto no es aplicable ni a los inventarios o existencia de mercancías destinadas a la venta, ni a los terrenos cuyo empobrecimiento constituye pérdida de capital que la ley 78 no permite deducir.

La depreciación por desgaste o rotura estará constituida en cada año gravable por la alícuota o suma proporcional necesaria para amortizar el costo o valor inicial de la propiedad durante un número de años en que se calcule razonablemente la vida de ella, y para los efectos fiscales la depreciación se calculará aplicando un porcentaje fijo y constante.

Como razonable tasa de depreciación causada por desgaste o rotura de la propiedad mueble se considera hasta el diez por ciento anual y hasta el cinco por ciento respecto de la propiedad inmueble. Esta deducción podrá elevarse hasta el veinte por ciento para la propiedad mueble y hasta el diez por ciento para la inmueble, según la naturaleza del negocio, bienes de que se trate y uso a que se destinen, siem-

pre que el contribuyente demuestre satisfactoriamente el fundamento de la tasa solicitada, y establezca a la vez que la inversión correspondiente ha perdido completamente su utilidad para los fines de la industria, comercio o negocio en el año gravable a que se refiere la declaración.

“La razonable deducción por depreciación, que reconoce el numeral 7° del art. 2° de la ley 78 de 1935 — dijo el Consejo de Estado en sentencia de seis de septiembre de 1940, estará constituida en cada año por la alícuota o cuota proporcional necesaria para amortizar el costo o valor inicial de la propiedad durante un número de años en que se calcule razonablemente la vida de ella, según lo define el Art. 58 del decreto 818 de 1936; conforme al Art. 59, se calculará aplicando un porcentaje fijo y constante. Si un contribuyente no ha presentado oportunamente una relación pormenorizada de los bienes demeritados durante el período gravable, acompañada de datos acerca del costo, fecha de la adquisición, tiempo señalado para su amortización y demás informaciones indispensables a los funcionarios de hacienda para fijar la respectiva tasa de amortización, es acertado el procedimiento de la Jefatura de Rentas al adoptar como monto de la tasa la suma apropiada en sus libros por el contribuyente con tal objeto durante el período gravable. Los libros prestan fe en cuanto a la exactitud de las operaciones que en ellos se consignan y son el reflejo de la realidad económica de la empresa o negocio, y por consiguiente de la realidad de la deducción”.

En la memoria de hacienda correspondiente al año de 1941, páginas 149 y 150, se encuentran los siguientes conceptos relativos al problema de las amortizaciones:

“Se presentan bajo dos fases, o mejor dicho, por dos aspectos: depreciación y agotamiento, y se relacionan con los bienes demeritables por el uso (depreciación), y los agotables por la explotación (agotamiento). Los problemas relacionados con estas deducciones motivaron una de las más arduas polémicas entre los representantes del Erario Público y los contribuyentes, principalmente las compañías extranjeras que tienen vinculados grandes capitales en la explotación del oro y del petróleo de propiedad nacional, mediante contratos de concesión.

“Pretendían algunos contribuyentes que se les concedieran deducciones anuales de sus rentas brutas por depreciación, sin que tales deducciones afectaran el valor original de sus bienes, y daban a entender que las depreciaciones habían sido netamente nominales; la Jefatura

conceptuó que si esto fuera así, las deducciones que por depreciación habían solicitado y obtenido esas compañías en los años anteriores, serían una simple fórmula de evasión fiscal; pero como es natural que los bienes se demeriten, por ejemplo una maquinaria sometida a diarias jornadas de trabajo mínimo de ocho horas se desgasta, y el más elemental criterio comercial previene castigar anualmente los activos de toda empresa con la alícuota de depreciación que aconsejen las peculiaridades del negocio y la vida probable útil de los elementos que en él se emplean, cumpliéndose así el principio fundamental o razón de ser de las deducciones que por este concepto reconocen las legislaciones impositivas modernas, es decir, que se permita al inversionista el reembolso gradual del costo de los bienes físicos, tangibles, que sufren desgaste por el uso, pues a medida que transcurre el tiempo y disminuye su utilización provechosa se determina la necesidad de reemplazar el bien representativo de la inversión, con un nuevo elemento que rinda mayor provecho económico y mantenga intacta la capacidad de rendimiento del respectivo negocio o industria, pero eso sí reflejándose nítidamente sobre los activos del contribuyente las deducciones acumuladas que se le hayan concedido en todos los años anteriores al gravable. Pues sería insólito pretender obtener deducciones anuales por concepto del demérito real, efectivo, innegable que sufren los bienes físicos en uso, pero por otra parte, y únicamente para efectos de las tasas adicional y complementaria del impuesto, que ese demérito ya reconocido, en nada afectara el valor de los bienes. La Jefatura de Rentas consideró estas pretensiones ilógicas, antieconómicas y legalmente inaceptables, pues siendo el impuesto sobre patrimonio complementario del de la renta, los pasivos que se reconozcan como deducción de ésta deben reflejarse necesariamente en aquél, a fin de no abrir el camino para la fuga del impuesto, y mantener las relaciones de los contribuyentes con el Fisco lo más acordes que sea posible con las prácticas comerciales que determina la experiencia y aconsejan los expertos en estas materias. Finalmente las compañías reclamantes han aceptado y acatado los puntos de vista de la Jefatura de Rentas sobre este particular.

“Por otra parte, se había venido sosteniendo, por la Jefatura de Rentas, desde la iniciación de la reforma, que el sistema de depreciación consagrado en el Art. 58 del Decreto 818 de 1936, reglamentario de la Ley básica, era el de línea recta, o sea el de aplicar anualmente un porcentaje fijo y constante, calculado necesariamente sobre el va-

lor inicial o de costo de la propiedad depreciable, sin que la reglamentación vigente permitiera ningún otro de los sistemas conocidos y de uso corriente en muchas industrias.

“En providencia reciente (marzo 26 del pasado año), la Jefatura desechó el anterior concepto y, con base en el artículo 61 de la reglamentación, según el cual “el fundamento razonable de una solicitud de deducción por depreciación lo determinarán las condiciones conocidas existentes al final del período gravable, tales como la naturaleza de las inversiones, bienes de que se trate y uso a que se destinen”, resolvió admitir también como legales y técnicos los procedimientos comerciales practicados por algunos contribuyentes, siempre que éstos contemplen las condiciones existentes al fin del período por el cual se hace la declaración y se sometan a las condiciones generales imperativas que rigen para cualquier sistema de depreciación, o sean: contabilización de la partida correspondiente y sujeción de ella a los porcentajes máximos establecidos, condiciones éstas de necesidad evidente, como se deduce del capítulo respectivo de la reglamentación, según lo ha dicho la misma entidad en repetidas ocasiones con la aprobación constante del Consejo de Estado”.

En mi sentir la aceptación ministerial de procedimientos de amortización distintos a los que se vienen practicando, redundaría no sólo en perjuicio de la legislación colombiana vigente sino de los interesados, personas naturales o jurídicas, que por cualquier motivo queden comprendidos dentro de los términos generales de la reglamentación.

El sistema de anualidad constante consagrado por el artículo 59 del decreto 818 de 1936 consiste en cifrar el importe de la amortización en una cantidad constante, igual para todos los años.

Se tiene por ejemplo una maquinaria de cincuenta mil pesos. Si se considera en diez años su vida probable y se adopta el sistema de anualidad constante, habría necesidad de amortizar cada año cinco mil pesos o sea el diez por ciento del valor de adquisición. Transcurridos los diez años quedaría completamente extinguida la cuenta maquinaria en lo que se refiere a esta partida. El sistema en mención obedece a la siguiente fórmula:

$$t = \frac{100}{n}$$

$t$  representa el tanto por ciento de amortización anual, y  $n$  el número de años en que se quiere amortizar totalmente la partida.

Un “porcentaje fijo y constante” podría calcularse sobre el valor que según los libros tengan los objetos. La empresa X deprecia anualmente con el diez por ciento y acredita en el primer año la primera cuota de cinco mil pesos a la cuenta “Maquinarias”. En el segundo año deprecia nuevamente con el mismo diez por ciento sobre el saldo de cuarenta y cinco mil pesos restante en la citada cuenta, resultándole esta vez una cuota de cuatro mil quinientos. En el tercer año vuelve a aplicar la tasa del diez por ciento de depreciación sobre el saldo, ahora de cuarenta mil quinientos, resultando una cuota de depreciación de cuatro mil cincuenta. Haciendo las sucesivas depreciaciones en igual forma que las anteriores, se encontrará al llegar al décimo año en que debería quedar completamente saldada la cuenta de “Maquinarias” con un saldo de \$ 17.433.92 que habrán dejado de cargarse a la cuenta de “Pérdidas y Ganancias” en el curso de nueve años. Durante el transcurso de esta época la empresa X creyó obtener más utilidades, sin saber que \$ 17.433.92 eran ganancias falsas. Sobre dicho saldo se ha pagado impuesto sobre la renta y exceso de utilidades, lo cual representa una cuantiosa pérdida.

En el siguiente cuadro se aprecia fácilmente el importe de la amortización y el valor anual de la maquinaria y renta falsa:

| Importe de la Amortización | Valor de la Maquinaria | Renta Falsa |
|----------------------------|------------------------|-------------|
|                            | 50.000                 |             |
| 5.000                      | 45.000                 |             |
| 4.500                      | 40.500                 | 500.00      |
| 4.050                      | 36.450                 | 950.00      |
| 3.645                      | 32.805                 | 1.355.00    |
| 3.280.50                   | 29.524.50              | 1.719.50    |
| 2.952.45                   | 26.572.05              | 2.047.55    |
| 2.657.20                   | 23.914.85              | 2.342.80    |
| 2.391.48                   | 21.523.37              | 2.608.51    |
| 2.152.33                   | 19.371.04              | 2.847.66    |
| 1.937.10                   | 17.433.92              | 3.062.90    |

Como se ve, en ambos casos se han acatado los términos del artículo 59 del decreto 818, en cuanto dice relación al porcentaje fijo y constante autorizado en el artículo 61 *ibidem*. Sólo que el primero es una co-

recta interpretación del espíritu de la ley que redunde en provecho de la nación y del contribuyente, y el segundo una adulteración del sistema colombiano de amortizaciones que solamente reporta gravísimos perjuicios al último.

El informe oficial del Ministerio habla de “procedimientos comerciales practicados por algunos contribuyentes”, lo que indica que por lo menos es preciso incluir en el presente comentario siquiera algunos de los más acostumbrados en el país.

En primer lugar existen sostenedores de la tesis de que la amortización ha de tener por objeto la reconstitución o reposición del objeto amortizado. Es cierto que la empresa debe prever el caso de que la sustitución de la maquinaria le cueste una suma mayor que el precio primitivo, pero no es menos evidente que la función de previsión no es la característica propia de las amortizaciones sino de las reservas. La amortización, según la opinión de ilustrados expositores contemporáneos, ha de limitarse a extinguir los gastos efectuados por concepto de maquinaria, mobiliario, etc., elementos que contribuyen a la producción y por consiguiente a los beneficios. Antes de proceder a la distribución de éstos, la empresa debe prever las cuestiones que planteará la reposición de sus elementos del activo si con ello quiere evitar un descalabro financiero. Además la tesis del Consejo de Estado es la de que la contabilización de la partida correspondiente y la sujeción a los porcentajes máximos establecidos es un requisito indispensable del sistema de amortización en Colombia.

En el sistema de amortización decreciente, ésta se calcula sobre el valor inicial, aplicando un tanto por ciento que cada año va disminuyendo mediante una progresión aritmética decreciente formada por diez términos, la suma de los cuales resulta ser 100 exactamente.

Si adoptamos el ejemplo de la maquinaria cuyo costo inicial es de cincuenta mil pesos, se tiene:

| Tanto por 100 sobre el valor inicial. | Sumas amortizadas. | Valor de la maquinaria |
|---------------------------------------|--------------------|------------------------|
|                                       |                    | 50.000                 |
| 19                                    | 9.500              | 40.500                 |
| 17                                    | 8.500              | 32.000                 |
| 15                                    | 7.500              | 24.500                 |
| 13                                    | 6.500              | 18.000                 |

|    |       |        |
|----|-------|--------|
|    |       | 12.500 |
| 11 | 5.500 | 8.000  |
| 9  | 4.500 | 4.500  |
| 7  | 3.500 | 2.000  |
| 5  | 2.500 | 500    |
| 3  | 1.500 |        |
| 1  | 500   |        |

La maquinaria queda, como puede observarse, totalmente amortizada al final de los diez años.

El sistema de amortización creciente es exactamente igual al anterior pero en el sentido inverso. La depreciación resulta pequeña en los primeros años, pero aumenta después rápidamente.

En el método del profesor norteamericano W. M. Cole se practica también, pero en forma un poco distinta a las anteriores, el sistema de amortización decreciente.

Se supone una maquinaria comprada por ciento diez mil pesos, la cual puede tener una vida útil de 10 años. Al llegar el último debe tener un valor residual de diez mil pesos. Se entiende por valor residual el precio mínimo que tendrá un determinado elemento del activo después de que haya terminado su vida útil.

Para poder determinar el tanto por ciento que debe aplicarse en cada año, se suma la serie natural decreciente de los diez primeros números, empezando por el número 10, así:

$$10 + 9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1, \text{ igual } 55$$

La cuota de amortización aplicable el primer año será 10/55 de 100.000 pesos; en el segundo año, 9/55 de 100.000 pesos; en el tercer año 8/55; en el cuarto 7/55, y así sucesivamente. Al final del décimo año se habrá amortizado el 55/55, o sea la totalidad de los cien mil pesos.

Por último el sistema Matheson consiste en hallar un coeficiente constante que se aplicará cada año sobre el saldo anterior, con la condición de que después de un determinado número de años resulte el valor residual prefijado. Es realmente el mismo sistema estudiado en segundo lugar atrás, con la diferencia de que el valor residual se limita en una época determinada.

De la breve reseña hecha se puede colegir fácilmente cuál es la tendencia imperante en problemas relativos a la amortización: la del porcentaje arbitrario y variable a través del tiempo.

El fundamento razonable de deducción por depreciación lo determinan las condiciones conocidas existentes al final del período gravable, tales como la naturaleza de las inversiones, bienes de que se trate y uso a que se destinen, reza el artículo 60 del decreto 818 de 1936. Más adelante dicho artículo autoriza el respectivo funcionamiento para fijar el porcentaje dentro de los términos precisos del artículo 61 *ibidem*. Y en manera alguna se modifica lo dispuesto por el artículo 59, como parece indicarlo la Jefatura de Rentas Nacionales.

Quiere decir lo anterior que una empresa no puede variar el sistema constante por otro a menos que exista autorización previa del legislador. Es conveniente o nó dicho sistema para el desarrollo normal de las actividades comerciales o industriales del país?. El asunto es discutible, sin dejar de reconocer que el sistema constante es para ellas el más seguro, y el que menos se presta a interpretaciones equivocadas, naturalmente.

Lo dicho hasta aquí sólo se refiere a algunos aspectos de la amortización. Queda por estudiar todo lo relativo a bienes agotables por la explotación, (agotamiento), aun cuando es conveniente al menos exponer los puntos de vista del profesor Ellis W. Manning, Jefe de la División Consultiva del Departamento del Tesoro de Estados Unidos de América, acogidos ya por el gobierno colombiano. Pueden resumirse así:

El artículo 63 del Decreto 818 de 1936, aplicable al agotamiento por lo dispuesto en el artículo 75 del mismo estatuto, dispone que en caso de que un contribuyente ocupe bienes agotables que no sean de su propiedad, será el propietario de dichos bienes quien tendrá derecho a la deducción correspondiente. Pero si es cierto que la merma del producto explotado agotable la sufre el propietario, máxime en los contratos de concesión en que se ha dejado expresa constancia sobre el no traspaso de la propiedad al concesionario, también lo es que para que la explotación tenga lugar se necesita vincular determinados costos en los campos de explotación, costos que no sólo quedan representados en bienes físicos depreciables, sino en bienes intangibles prorrateables en los diversos períodos de la explotación. Tal sucede con los estudios geológicos, gastos legales de la concesión, etc. que son expensas indispensables para cualquier explotación y que son recuperables por el inversionista. Y siendo esto así, tratándose de un capital intangible no materializado en bienes físicos demeritables, debe concluirse que allí se encuentra el costo del mineral para el inversionista,

para el concesionario, puesto que sin esos gastos no podría ponerse en actividad la producción, por lo que están íntimamente relacionados los conceptos de depósito mineral y gastos necesarios, distintos de las inversiones en bienes físicos, para extraerlo y realizar utilidad con él; y si están íntimamente relacionados, las normas de recuperación de los unos deben correr parejas con las normas de recuperación de los otros; si el dueño del depósito debe resarcirse de la pérdida o agotamiento por la explotación, el dueño del capital invertido allí debe resarcirse también del agotamiento de sus bienes intangibles de esa manera vinculados. Así se aúnan los principios técnicos y legales y las realidades económicas.

Se permite, de acuerdo con la teoría expuesta atrás, la deducción anual por agotamiento para el concesionario, hasta la recuperación del capital intangible.

La cuestión desde el punto de vista puramente científico no ofrece problemas de ninguna clase, ya que fuera de los bienes materiales, los inmateriales también hacen parte del Activo de la respectiva empresa. Esta al constituirse efectúa gastos, y si es cierto que éstos se verifican en el primer año, no deben gravar sólo el primer ejercicio, puesto que su importe se satisface en consideración a toda la posible duración de la empresa.

“Los gastos en cuestión si deben diferirse en parte o en total, deben efectivamente beneficiar futuros ejercicios, y la base de la amortización debe ser tal que no permita capitalizarlos más allá de la fecha hasta la cual puede esperarse que continúe razonablemente su utilidad”. (Montgomery. *Auditing Theory and Practice*, cuarta edición corregida).

El artículo 75 del decreto 818 dispone que a las deducciones por agotamiento son aplicables las disposiciones de los artículos 58, 59, 62, 63, 64, 65, 66, 71 y 73 del mismo decreto. Se tiene, pues, que la radical transformación del sistema, brevemente descrita, cuya justicia y legalidad son indiscutibles, no puede variar el criterio que se adopta en torno a la amortización. Esta debe calcularse, como en la depreciación por desgaste y rotura, aplicando un porcentaje fijo y constante.

Medellín, febrero de 1942.