

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



IMPACTO FISCAL DE LA ADOPCIÓN NIIF EN LA DETERMINACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN TRIBUTARIA DE LOS ACTIVOS FIJOS

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Gladys del Carmen Guzman Sotelo

Código 20142483

Joe Alfredo Carranza Chavez

Código 20132468

Asesor: Beatriz de la Vega Rengifo

Lima – Perú

Julio de 2019

**IMPACTO FISCAL DE LA ADOPCIÓN NIIF
EN LA DETERMINACIÓN DE LA
DEPRECIACIÓN TRIBUTARIA DE LOS
ACTIVOS**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	6
CAPITULO I: PROCESO DE ADOPCIÓN NIIF'S	9
1.1 Ámbito Internacional	9
1.2 Ámbito Nacional.....	11
1.2.1Proceso de adopción de la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el Perú	11
1.2.2Proceso de adopción de la Normas Internacionales de Información Financiera en el Perú.....	13
CAPITULO II: IMPACTO CONTABLE DE LA ADOPCIÓN NIIF EN LOS ACTIVOS FIJOS	16
2.1 Introducción	16
2.2 Norma Internacional de Contabilidad N° 16 - Propiedades, Planta y Equipo	17
2.2.1Definición de activo fijo	17
2.2.2Reconocimiento inicial de activos fijos	18
2.2.3Depreciación contable.....	19
2.2.4Valor razonable.....	21
2.2.5Deterioro del valor de los activos fijos	28
2.2.6Valor residual	31
2.2.7Componetización	34
2.2.8Vidas útiles.....	38

2.2.9	Costos posteriores	42
2.3	Norma Internacional de Información Financiera N° 1 – Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.....	46
2.3.1	Costo atribuido.....	46
CAPITULO III: IMPACTO TRIBUTARIO DE LA ADOPCIÓN DE LA NIIF EN LOS ACTIVOS FIJOS		48
3.1	Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento	48
3.1.1	Definición de Activo Fijo	48
3.1.2	Costo Computable.....	51
3.1.3	Determinación de la depreciación tributaria.....	54
3.1.4	Requisito de la contabilización para la deducción de la depreciación tributaria.....	60
3.2	Análisis tributario de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	69
3.2.1	Costo atribuido.....	69
3.2.2	Valor residual.....	85
3.2.3	Componetización	90
3.2.4	Costos posteriores	95
CAPITULO IV: LEGILACIÓN COMPARADA		97
4.1	Chile	97
4.2	México.....	102
4.3	España	110
CONCLUSIONES.....		120
RECOMENDACIONES.....		122

BIBLIOGRAFÍA

¡ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.

INTRODUCCIÓN

En la presente investigación se busca determinar el nivel de impacto fiscal ocasionado en el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) durante la determinación de la depreciación de Activos Fijos en base a la normativa tributaria.

Para el análisis de la problemática en cuestión se requiere identificar aquello que lo origina y los motivos del mismo, así como la relevancia de organizar aquella información a tener en cuenta durante la adopción a las normas contables en base al modelo NIIF.

A pesar de que las NIIF fueron aceptadas como normas contables a aplicar en el Perú en 1998 por el Consejo Normativo de Contabilidad, éstas no se aplicaron en su totalidad, y no fue hasta el 2011 que inició el proceso de adopción de forma gradual como necesidad exigida por un mercado globalizado que requiere que las empresas involucradas manejen un lenguaje financiero comparable, que a su vez permita la transmisión de información de manera clara y con estándares de calidad que faciliten operaciones con proveedores a través de menores costos en transacción. Con ello llegó la implementación del Plan Contable General Empresarial (PCGE), cuya aplicación fue obligatoria a partir del año 2011, el cual tomó como base las NIIF para su elaboración. Si bien dicha modificación del Plan Contable ayudó al procesamiento de información contable para la elaboración de Estados Financieros de acuerdo a NIIF, a su vez eliminó la definición de Activo Fijo.

En el Perú, para la determinación del Impuesto a la Renta, el cálculo parte de la información financiera, y a partir de ello, se determinan aquellos ajustes necesarios de acuerdo a la normativa tributaria vigente en el periodo de determinación. Dichos ajustes se generan por los evidentes enfoques discrepantes entre las NIIF y las Leyes Tributarias. A pesar de ello, se puede observar que el criterio tanto de la Administración Tributaria

como el del Tribunal Fiscal involucra mucho las normas contables, ya sea como norma supletoria o de lo contrario para calificarlo como la “*realidad económica de la operación*”. Dicho empleo de los criterios contables podría hacer que nuestro procedimiento tributario en la determinación de la base imponible caiga en la inestabilidad jurídica, producto de la constante actualización de las normas contables, lo cual no va en dirección a los objetivos de crecimiento económico planteado para el desarrollo del país. Adicional a ello, las normas contables no son normas jurídicas, y si bien la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece la posibilidad de aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no incumpla con el principio de legalidad y constitucionalidad, y considerando que la Norma III del mencionado Código detalla las fuentes del derecho, se puede concluir que las normas contables no pueden considerarse parte del ordenamiento jurídico, ya que no cumplen con la condición de medio de publicación que establece la Constitución del Perú.

Las principales características de la disyuntiva contable y fiscal se originan en el hecho de que las normas en cuestión tienen definiciones escasas y con un enfoque distinto respecto del reconocimiento y definición de los Activos Fijos, así como en la determinación de la distribución sistemática del importe depreciable. Es por ello que cuando una persona jurídica adopta por primera vez las NIIF, de acuerdo a la NIIF 1, debe tener en consideración la regulación contable en el tratamiento de Activos Fijos especialmente porque esta norma permite que en la primera aplicación se pueda utilizar los valores de mercado como costo de adquisición de los activos de la compañía. Por su parte, la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16) requiere una regulación en la determinación de la vida útil, forma de registro del costo y la consideración del valor residual. Hay ciertos aspectos no regulados en la legislación fiscal peruana que generan cierta incertidumbre en los sujetos obligados. Ello se evidencia en que, al adoptar las NIIF, la NIC 16 indica que los activos deben ser contabilizados por componentes significativos que cuenten con vida útil diferente. El problema durante la adopción por primera vez a NIIF radica en el que a lo largo de la historia las compañías peruanas consideraban el tratamiento contable de acuerdo a los métodos descritos en la legislación tributaria.

Los aspectos mencionados líneas arriba son fundamentales en la determinación de la depreciación tributaria y financiera. Si bien, es de conocimiento que la Ley de Impuesto a la Renta establece ciertos parámetros y límites para que la depreciación anual

calculada sea aceptada tributariamente, hay ciertos criterios no definidos que podrían generar impacto fiscal mucho más allá que el exceso de depreciación financiera y una deducción establecida por ley, y que incluso lleven al desconocimiento total del gasto por depreciación, por parte de la Administración Tributaria.

En ese sentido, es de vital importancia el esclarecimiento de criterios a aplicar, con la finalidad de optar por una postura conservadora pero que otorgue beneficios a los usuarios de las NIIF y las Leyes Tributarias en la determinación de la depreciación tributaria de Activos Fijos.

Por tal motivo, procedemos a distribuir el presente trabajo de investigación en cuatro capítulos: iniciamos desarrollando el proceso de adopción a las NIC y NIIF para esclarecer el contexto peruano en el que basamos nuestra tesis; así mismo, en el segundo capítulo, detallamos el impacto contable de la adopción a la NIIF centrándonos en los Activos Fijos para enfatizar aquellos aspectos discrepantes con el tratamiento tributario. En el tercer capítulo evaluaremos el impacto tributario de aquellos procedimientos, en el tratamiento de los Activos Fijos, aplicados durante la adopción a NIIF; y finalmente, en el cuarto capítulo, desarrollaremos aquellas propuestas de cambio normativo que requieren implantarse en nuestra legislación para tener una interpretación más amigable a los usuarios de las mismas que no solo aporte de manera positiva al dinamismo del tratamiento de la información financiera sino que vaya acorde a la propuesta de homogenizar el tratamiento de la misma y disminuir la complejidad, en algunos casos, que implica el cumplimiento de las normas tributarias peruanas.

CAPITULO I: PROCESO DE ADOPCIÓN NIIF'S

1.1 **Ámbito Internacional**

Actualmente, se encuentran vigentes dos modelos contables a nivel mundial, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), antes denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (USGAAP, siglas en inglés).

El órgano encargado de la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad se creó en **1973** bajo la denominación de Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee – IASC, denominación en inglés).

Posteriormente, en el año 2001 se constituyó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board – IASB, denominación en inglés) que sustituye al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee – IASC, denominación en inglés).

Tal es así que a las normas emitidas desde 1973 el 2000 por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se les denomina Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) y a las normas emitidas a partir de 2001 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se le denomina Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS).

Ahora bien, como se ha mencionado el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es el organismo encargado actualmente de la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIFS), y tiene como objetivos los siguientes:

“6 Los objetivos del IASB son:

- (a) Desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Estas normas deberían requerir en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que*

ayude a los inversores, a otros participantes en varios mercados de capitales de todo el mundo y otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas.

- (b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;*
- (c) Considerar, en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), cuando sea adecuado, las necesidades de un rango de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes.*
- (d) Promover y facilitar la adopción de las NIIF, que son las normas e interpretaciones emitidas por el IASB, mediante la convergencia de las normas de contabilidad nacionales y las NIIF.”*

Como se puede observar el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) busca establecer estándares internacionales en la elaboración de la información financiera, con el propósito de que los usuarios dispongan de información comparable y de alta calidad para la toma de decisiones empresariales.

Al respecto, Jorge **Tua Pereda (1983)** menciona lo siguiente:

“en la medida que exista una actividad mercantil internacional y de comercio exterior traspasen los límites nacionales, puede decirse que aparece un usuario internacional de contabilidad que requiere prácticas similares para llevar a cabo las decisiones decisoras a las que sirven los estados financieros”

En línea con ello Luis Durán, ha señalado lo siguiente:

“... los cambios en la economía mundial, así como el cada vez más marcado proceso de globalización, han presionado para afianzar un proceso que permita lograr una verdadera armonización contable, con la consecuencia de que cada día más países se adhieran al mismo. Esta situación implica que se debe evolucionar de una aplicación de principios contables locales hacia la aplicación de normas contables bajo estándares internacionales”.

En ese sentido, debido al alto grado de globalización que ha alcanzado la economía mundial, y razón por la cual las actividades de inversión vienen uniendo los mercados de distintos países del mundo, es que más países vienen adoptando el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el propósito de

manejar un lenguaje común internacional que haga comparable la presentación de la información financiera de las Compañías.

1.2 Ámbito Nacional

1.2.1 Proceso de adopción de la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el Perú

El proceso de adopción en el Perú al modelo contable de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se inició en los Congresos de Contadores Públicos del Perú, en que los profesionales adoptaron acuerdos para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), mediante las resoluciones:

- N° 39 del X Congreso de Lima en 1986 (NICS 1 a la 13)
- N° 12 del XI Congreso del Cusco en 1988 (NICS 14 a la 23)
- N° 1 del XII Congreso de Cajamarca en 1990 (NICS 24 a la 29).

Como se observa la obligación profesional de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) inicia en 1986.

Posteriormente, mediante la Resolución N° 005-94-EF/93.01 emitida el 18 de abril de 1994, el Consejo Normativo de Contabilidad oficializa los acuerdos que fueron adoptados para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) en los Congresos de Contadores Públicos del Perú, mencionados en el párrafo anterior. Precizando, además en su artículo 2° lo siguiente:

“[...] los Estados Financieros deben ser preparados en observancia de las Normas establecidas por el Consejo Normativo de Contabilidad y las Normas Internacionales de Contabilidad, en lo que le sean aplicables, revelándose expresamente todos los aspectos importantes de su aplicabilidad y el hecho de tal cumplimiento.”

Ahora bien, el inicio de la obligación legal de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se estableció en 1998 a través de La Ley General de Sociedades N° 26887 la que en su artículo 223° señaló lo siguiente:

“Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”

Respecto a los principios de contabilidad mencionados en la referida Ley General de Sociedades el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 013-98-EF/93.01, emitida en 1998, precisó lo siguiente:

*“Artículo 1°. - Precisar que los principios de Contabilidad Generalmente aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, **sustancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por organismos de supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad**”.*

Cabe señalar que, entre los organismos de supervisión y control, a los que se hace referencia en el artículo 1° de la Resolución N° 013-98-EF/93.01, antes mencionada, se encuentra la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (CONASEV), actualmente denominada Superintendencia del Mercado de Valores (SMV).

Al respecto, la Ley Orgánica de la referida Comisión publicada el 30 de diciembre de 1992 señala como atribuciones, entre otras, a las siguientes:

*c) Dictar las normas para la elaboración y presentación de estados financieros individuales y consolidados y cualquier otra información complementaria, cuidando que reflejen razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de las empresas y entidades comprendidas dentro del ámbito de su supervisión, **de acuerdo con las normas contables vigentes en el país, así como controlar su cumplimiento.** [...]*

Como se observa, las Compañías peruanas constituidas al amparo de la Ley General de Sociedades se encuentran obligadas a preparar sus estados financieros tomando en cuenta a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) y a las normas establecidas por los organismos de supervisión y control.

Cabe reiterar que las denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) corresponden a aquellas normas que fueron emitidas desde 1973 al 2000 por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC); sin embargo, las normas emitidas a partir de 2001 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) corresponden a las denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS).

1.2.2 Proceso de adopción de la Normas Internacionales de Información Financiera en el Perú.

El 14 de octubre de 2010, la Superintendencia de Mercado de Valores emitió la Resolución N° 102-201-EF/94.01.1 en la que resuelve lo siguiente:

“Artículo 1°.- Las sociedades emisoras de valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, las empresas clasificadoras de riesgo, las bolsas de valores, instituciones de compensación y liquidación de valores, los agentes de intermediación, sociedades administradoras de fondos mutuos de inversiones en valores, fondos de inversión, las sociedades administradoras de fondos de inversión, las sociedades tituladoras, las empresas administradoras de fondos colectivos y las demás personas jurídicas bajo el ámbito de supervisión de CONASEV deberán preparar sus estados financieros con observancia plena de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que emita el IASB vigentes internacionalmente, precisando en las notas una declaración en forma explícita y sin reserva sobre el cumplimiento de dichas normas”

Con la emisión de la referida Resolución se habría iniciado en el Perú el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), dado que hasta antes de la emisión de dicha Resolución las Compañías solo se encontraban obligadas a preparar sus estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS).

Este referido proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad permitiría a las Compañías contar con información financiera alineada a estándares internacionales y facilitaría el intercambio de información con mercados internacionales.

Ahora bien, en cuanto al año en que se resulta obligatoria la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cabe señalar que el artículo 2° de la mencionada Resolución señala lo siguiente:

“La preparación y presentación de los primeros estados financieros en lo que se apliquen plenamente las NIIF, se efectuará conforme lo dispuesto en la NIIF 1- Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”, según el siguiente cronograma.

- i) En el caso de las sociedades emisoras de valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, las empresas clasificadoras de riesgo y las*

*demás personas jurídicas bajo el ámbito de supervisión de CONASEV distintas de las comprendidas en el acápite ii) siguiente: en la información financiera auditada anual al **31 de diciembre del 2011**.*

- ii) *En el caso de las bolsas de valores, las instituciones de compensación y liquidación de valores, los agentes de intermediación, las sociedades administradoras de fondos mutuos de inversiones en valores, los fondos de inversión, las sociedades administradoras de fondos de inversión, las sociedades tituladoras y las empresas administradoras de fondos colectivos: en la información financiera auditada **anual al 31 de diciembre de 2012**.*

Las sociedades emisoras de valores y demás personas jurídicas podrán acogerse voluntariamente a la aplicación plena de las NIIF en forma anticipada a las fechas señaladas precedentemente. La adopción anticipada deberá ser comunicada al mercado como hecho de importancia, hecho relevante y/o mediante los mecanismos de difusión de información que establezcan las normas específicas que sean aplicables, y en los casos en los que no hubiese una norma específica para la difusión de información, el acuerdo de adopción anticipada de las NIIF deberá ser comunicado a CONASEV al día siguiente de adoptado.”

Como se observa, en dicha Resolución, solo se regulaba la adopción para aquellas sociedades anónimas inscritas en el Mercado de Valores.

Por lo que, mediante la Ley N° 29720- Ley de promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales, publicada el 25 de junio de 2011, se estableció para las Compañías que no estaban supervisadas por la Superintendencia de Mercado de Valores lo siguiente:

“Artículo 5 ° PUBLICIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE EMPRESAS NO SUPERVISADAS

*Las sociedades o entidades distintas a las que se encuentran bajo la supervisión de Conasev, cuyos ingresos anuales por venta de bienes o prestación de servicios o sus activos totales sean iguales o excedan a tres mil unidades impositivas tributarias (UIT), deben presentar a dicha entidad sus estados financieros auditados por sociedades de auditoría habilitadas por un colegio de contadores públicos en el Perú, **conforme a las***

normas internacionales de información financiera y sujetándose a las disposiciones y plazos que determine Conasev.[...]”

En línea con lo expuesto, mediante la Resolución N° 011-2012-SMV/01 emitida el 27 de abril de 2012, la Superintendencia de Mercado de Valores aprobó las Normas sobre la presentación de estados financieros auditados por parte de las sociedades o entidades a las que se refiere el Artículo 5° de la Ley N° 29720, antes mencionada, estableciendo así el siguiente cronograma de implementación gradual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF):

- i. A partir del ejercicio 2013:
 - Las entidades cuyos ingresos por venta o prestación de servicios o con activos totales que al cierre del ejercicio 2012 superen las treinta mil (30 000) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).
 - Las Entidades que sean subsidiarias de Compañías que tengan sus valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores (RPMV) y cuyos ingresos por ventas o prestación de servicios o cuyos activos totales superen las tres mil (3 000) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) al cierre del ejercicio 2012.
- ii. A partir del ejercicio 2014:
 - Las Entidades cuyos ingresos por ventas o prestación de servicio o con activos totales que al cierre del ejercicio 2013 sean iguales o superiores a tres mil (3 000) UIT.

Cabe indicar que el referido cronograma de implementación gradual, fue modificado en varias oportunidades, otorgando plazos mayores para que las Compañías puedan adecuarse a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y puedan presentar sus estados financieros conforme a ellas.

Sin embargo, posteriormente, mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00009-2014-PI/TC, publicada el 04 de marzo de 2016, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 5 de la Ley N° 29720, por consiguiente, declara inconstitucional la disposición en su totalidad.

En ese sentido, en cumplimiento a lo dispuesto en la referida Sentencia del Tribunal Constitucional las Compañías que no se encuentren bajo la supervisión de la Superintendencia de Mercado de Valores no estarían obligadas a:

- Presentar estados financieros auditados.
- Adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Por último, cabe mencionar que es con motivo de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que las Compañías deciden realizar una revisión de las Normas Internacionales de Contabilidad que ya venían aplicando, entre ellas la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, a efectos de validar su correcta aplicación.

En los siguientes capítulos trataremos, entre otros aspectos, sobre los conceptos vinculados a los activos fijos que fueron materia de revisión con ocasión de la referida adopción; y, el impacto financiero y tributario de los ajustes generados por dicha revisión.

CAPITULO II: IMPACTO CONTABLE DE LA ADOPCIÓN NIIF EN LOS ACTIVOS FIJOS

2.1 Introducción

Como señalamos en el capítulo anterior, hasta antes de la emisión de la Resolución N°102-2010-EF/94.01.1., a partir de la cual resulta obligatoria, para las sociedades anónimas inscritas en el Mercado de Valores, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Compañías solo se encontraban obligadas a preparar sus estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

De lo expuesto, se infiere que hasta antes de la emisión de la referida Resolución las Compañías ya se encontraban obligadas a aplicar lo establecido en Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”.

En ese contexto, en los siguientes apartados analizaremos algunos de los conceptos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 “Propiedades, Planta y Equipo” los cuales fueron revisados por las Compañías con ocasión de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera; así como del concepto vinculado al activo fijo establecido en la Norma Internacional de Información

Financiera N° 1 – Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.2 Norma Internacional de Contabilidad N° 16 - Propiedades, Planta y Equipo

2.2.1 Definición de activo fijo

El Marco Conceptual para la Información Financiera en su párrafo 4.4. señala lo siguiente:

[...]

1. Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

[...]

En línea con ello, la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, define en el párrafo 6 que:

[...]

Las propiedades planta y equipo son activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se espera utilizar durante más de un periodo.

[...]

Es decir, las propiedades, planta y equipo que se encuentran dentro del alcance de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, son aquellos activos tangibles que posee una Compañía para uso o para arrendarlos a terceros y no para su venta, y de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros.

Los referidos activos tangibles podrían ser los terrenos, edificios, maquinaria, muebles, enseres, instalaciones, equipos de oficina y vehículos que posee una Compañía para su uso en la producción de bienes, prestación de servicios, para arrendarlos a terceros o para fines administrativos.

Cabe precisar que en el caso de las propiedades, planta o equipo que son mantenidos para su venta, así como propiedades de inversión, éstas se encuentran dentro

del alcance de la Norma Internacional de Información Financiera N° 5 – “Activos No Corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas” y Norma Internacional de Contabilidad N° 40 – “Propiedad de Inversión, respectivamente”.

2.2.2 Reconocimiento inicial de activos fijos

Respecto al reconocimiento de activos en los estados financieros, el párrafo 4.44 del Marco Conceptual para la Información Financiera señala lo siguiente:

“Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficio económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad”.

Asimismo, en su párrafo 4.45 señala que:

“un activo no es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados [...]”.

Ahora bien, respecto al reconocimiento del rubro de activos fijos, cabe mencionar lo expuesto en la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, la cual señala en el párrafo 7 lo siguiente:

“El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y*
- (b) el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad”.*

En cuanto al costo de los elementos de propiedades, planta y equipo el párrafo 16 de la referida norma señala que comprende:

- (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.*

- (b) *Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.*
- (c) *La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.*

De lo expuesto se infiere que cuando se efectúa un desembolso y este cumple con la definición de activo fijo y con los requisitos para su reconocimiento, debe registrarse como tal.

Asimismo, cabe precisar que, de acuerdo a lo establecido en la referida norma contable, el reconocimiento inicial de las propiedades, planta y equipo es al costo de adquisición o construcción y terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar.

En línea con ello el primer párrafo del artículo 228° de la Ley General de Sociedades establece lo siguiente:

“Los inmuebles, muebles, instalaciones y demás bienes del activo de la sociedad se contabilizan por su valor de adquisición o de costo ajustado por inflación cuando sea aplicable de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados en el país [...].”

Como se puede observar, lo establecido en la Ley General de Sociedades se encontraría acorde con lo señalado en las normas contables en cuanto al reconocimiento del elemento de propiedad, planta y equipo.

2.2.3 Depreciación contable

El párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, establece la definición general de la depreciación, señalando lo siguiente:

[...]

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

“Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual” [...]

De lo expuesto podemos inferir que, la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable a lo largo de la vida útil de un activo, la cual se puede graficar de la siguiente manera:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil}}$$

En relación con la forma de depreciar y la fecha de inicio de la depreciación, los párrafos 43 y 55 de la citada norma señalan lo siguiente:

43. “Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento”.

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. [...]

Así, la depreciación comenzará cuando el activo esté disponible para su uso y se realizará por componentes.

Por su parte, los párrafos 60 al 62 de la citada norma contable establecen los métodos de depreciación permitidos, de acuerdo con lo siguiente:

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”.

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”.

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. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

En ese sentido, las Compañías deberán elegir el método de depreciación que mejor refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, el método elegido deberá aplicarse uniformemente en todos los periodos, salvo que existiera un cambio en la estimación de recupero de los beneficios económicos futuros del activo, para ello se deberá revisar el método de depreciación al término de cada ejercicio.

Los activos que conforman el rubro de propiedad planta y equipo son uno de los componentes más importantes del Estado de Situación Financiera de las Compañías, la depreciación es la forma en que las Compañías recuperarán la inversión realizada, la cual impactará en el Estado de Resultados durante el tiempo que se les asigne como vida útil.

En este contexto, la correcta determinación de la depreciación resulta de suma importancia para la determinación de los resultados financieros de las Compañías.

2.2.4 Valor razonable.

De acuerdo a lo establecido en las normas contables, con posterioridad a la adquisición, las Compañías podrán medir los activos fijos según el modelo del costo o el modelo de revaluación.

Al respecto, los párrafos 29 al 31 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, señalan lo siguiente:

29. *La entidad elegirá como política contable el modelo del costo [...] o el modelo de revaluación [...], y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades planta y equipo.*

Modelo del costo

30. *Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.*

Modelo de revaluación

31. *Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo **cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación,** menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.*

Respecto al concepto de valor razonable, cabe señalar que el párrafo 6 de la referida norma establece la siguiente definición:

6." [...]

Valor razonable es el precio que recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición".

En cuanto al reconocimiento de la aplicación del modelo de revaluación, los párrafos 39 y 40 de la citada norma, señalan lo siguiente:

39. *Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, **este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio,** bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.*

40. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, **tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo**. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Por la aplicación del modelo de valor razonable el costo histórico de un elemento de propiedades, planta y equipo puede ser modificado, incrementando o disminuyendo el costo inicialmente reconocido.

En ese sentido, resulta importante mencionar lo establecido en el párrafo 20° de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 – Impuesto a las Ganancias:

“Activos contabilizados por su valor razonable

20 las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados. [...] La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

- a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o*
- b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.”*

Como se aprecia, las Compañías que decidan medir sus activos fijos según el modelo de revaluación deberán reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido.

En línea con lo expuesto, cabe señalar que la Ley General de Sociedades N° 26887 en su artículo 228° ha establecido lo siguiente:

“Artículo 228.- Amortización y revalorización de activo

Tales bienes pueden ser objeto de revaluación, previa comprobación pericial.”

Ahora bien, como se aprecia, el objetivo de la aplicación del método de valor razonable es permitir que los activos fijos, reconocidos por las Compañías en sus estados financieros, se reflejen a valor de mercado. De tal manera que estos puedan ser intercambiados en una transacción de libre competencia en donde un comprador interesado en comprar y un vendedor interesado en vender están debidamente informados sobre la naturaleza y característica del activo a ser comercializado.

A manera de ejemplo señalamos el siguiente:

La Compañía “Felipe S.A”, con motivo de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), decide realizar una revisión de los criterios que había adoptado en el reconocimiento contable de sus activos fijos bajo su entendimiento de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, en virtud de dicha revisión decide cambiar el modelo de medición de sus inmuebles y equipos del modelo del costo al modelo de revaluación. Tal es así, que mediante una tasación obtiene como resultado los siguientes valores:

(i) Inmuebles con un valor de tasación mayor a su valor neto en libros:

Descripción	Costo Histórico	Depreciación Acumulada al 31/12/2010	Valor Neto en Libros	Tasa de depreciación	Vida útil	Valor de tasación	Vida útil
Inmuebles	1,500,000	150,000	1,350,000	5%	20	2,000,000	20

Descripción	Valor Neto en Libros	Valor de tasación	Incremento
Inmuebles	1,350,000	2,000,000	650,000

En aplicación a las normas contables antes expuestas, la Compañía procede a reestructurar proporcionalmente el valor de los inmuebles de la siguiente manera:

Descripción	Valor Neto en Libros	%	Valor Revaluado	%
Costo Histórico	1,500,000	100%	2,222,222	100%
Depreciación Acumulada	- 150,000	-10%	- 222,222	-10%
Total	1,350,000	90%	2,000,000	90%

Asimismo, dado que la aplicación del modelo de revaluación generó un incremento en el valor de los inmuebles, corresponde que la Compañía reconozca un

excedente de revaluación, así como el correspondiente pasivo diferido, por lo que efectuó el siguiente registro contable:

Cuenta Contable	Denominación	Debe S/	Haber S/
33	Inmuebles	722,222	
39	Depreciación Acumulada		72,222
57	Excedente de revaluación		650,000
Total		722,222	722,222

Cuenta Contable	Denominación	Debe S/	Haber S/
57	Excedente de revaluación	195,000	
49	Pasivo Diferido		195,000
Total		195,000	195,000

Como se observa, el costo histórico es sustituido por su valor revaluado, lo que conlleva a que el importe depreciable sea modificado de la siguiente manera:

Total	Valor depreciable Inicial	Valor depreciable con Valor Revaluado
Costo histórico	1,500,000	-
Valor razonable	-	2,222,222

Siendo así, la referida modificación tiene incidencia en la determinación de la depreciación financiera, toda vez que la misma, en virtud de las normas antes señaladas, sería calculada sobre el costo sustituido de los inmuebles de la siguiente manera:

Año	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación con Valor Revaluado
2009	75,000	36,111	111,111
2010	75,000	36,111	111,111
2011	-	-	111,111
2012	-	-	111,111
2013	-	-	111,111
2014	-	-	111,111
2015	-	-	111,111
2016	-	-	111,111
2017	-	-	111,111
2018	-	-	111,111
.....	-	-	666,667
2031	-	-	111,111
2032	-	-	111,111
2033	-	-	111,111
2034	-	-	111,111
Total	150,000	72,222	2,222,222

Como puede apreciarse, el gasto por depreciación financiera se incrementa respecto del importe que la Compañía venía reconociendo hasta antes de cambiar la medición de sus inmuebles del modelo del costo al modelo de revaluación.

(ii) Equipos con un valor de tasación menor a su valor neto en libros:

Descripción	Costo Histórico	Depreciación Acumulada al 31/12/2010	Valor Neto en Libros	Tasa de depreciación	Vida útil	Valor de tasación	Vida útil
Equipos	1,500,000	300,000	1,200,000	10%	10	800,000	10

Descripción	Valor Neto en Libros	Valor de tasación	Disminuye
Equipos	1,200,000	800,000	- 400,000

En aplicación a las normas contables antes expuestas, la Compañía procede a reestructurar proporcionalmente el valor de los equipos de la siguiente manera:

Descripción	Valor Neto en Libros	%	Valor Revaluado	%
Costo Histórico	1,500,000	100%	1,000,000	100%
Depreciación	- 300,000	-20%	- 200,000	-20%
Total	1,200,000	80%	800,000	80%

Asimismo, dado que la aplicación del modelo de revaluación generó una disminución en el valor de los equipos, corresponde a la Compañía reconocer tal disminución en el resultado del periodo, así como su correspondiente activo diferido, por lo que efectuó el siguiente registro contable:

Cuenta Contable	Denominación	Debe S/	Haber S/
68	Valución y deterioro de activos	400,000	
39	Depreciación acumulada	100,000	
33	Equipos		500,000
Total		500,000	500,000

Cuenta Contable	Denominación	Debe S/	Haber S/
37	Activo Diferido	118,000	
88	Impuesto a la Renta Diferido		118,000
Total		118,000	118,000

Como se observa, el costo histórico es sustituido por su valor revaluado, lo que conlleva a que el importe depreciable sea modificado de la siguiente manera:

Total	Valor depreciable Inicial	Valor depreciable con Valor Revaluado
Costo histórico	1,500,000	-
Valor razonable	-	1,000,000
Valor depreciable	1,500,000	1,000,000

Siendo así, la referida modificación tiene incidencia en la determinación de la depreciación financiera, toda vez que la misma, en virtud de las normas antes señaladas, sería calculada sobre el costo sustituido de las maquinarias de la siguiente manera:

Año	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación con Valor Revaluado
2009	150,000	- 50,000	100,000
2010	150,000	- 50,000	100,000
2011	-	-	100,000
2012	-	-	100,000
2013	-	-	100,000
2014	-	-	100,000
2015	-	-	100,000
2016	-	-	100,000
2017	-	-	100,000
2018	-	-	100,000
Total	300,000	- 100,000	1,000,000

Como puede apreciarse, el gasto por depreciación financiera disminuye respecto del importe que la Compañía venía reconociendo hasta antes de cambiar la medición de sus equipos del modelo del costo al modelo de revaluación.

En atención al ejemplo formulado, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿Las estimaciones que incrementan el costo de los activos fijos y por lo tanto su valor depreciable, deben ser tomadas en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en cálculo de la depreciación tributaria?
- ¿Las estimaciones que disminuyen el costo de los activos fijos y por lo tanto su valor depreciable, deben ser tomados en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en cálculo de la depreciación tributaria?
- De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿la depreciación tributaria del ejercicio sería deducible aun cuando ésta sea mayor a la depreciación financiera contabilizada?
- ¿El ajuste que incrementa o disminuye la depreciación financiera acumulada tiene algún impacto tributario?

Cabe señalar que las preguntas antes formuladas serán materia de análisis en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

2.2.5 Deterioro del valor de los activos fijos

De acuerdo a lo mencionado en el punto anterior, los activos fijos con posterioridad a su reconocimiento inicial se registrarán a su costo o valor revaluado menos la depreciación acumulada y **el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido.**

Respecto a las referidas pérdidas por deterioro del valor, antes mencionadas, la Norma Internacional de Contabilidad N° 36 – “Deterioro del valor de los activos”, en sus párrafos 8 y 9 señala lo siguiente:

“8 El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. [...]

*9. La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, **la entidad estimará el importe recuperable del activo.**”*

En cuanto a la estimación del importe recuperable del activo, antes mencionado, resulta importante señalar las definiciones establecidas en el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad N°36 - “Deterioro del valor de los activos”:

“DEFINICIONES

6[...]

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso”.

[...]

Valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”

[...]”

Ahora bien, en cuanto al reconocimiento y medición de la referida pérdida por deterioro del valor, los párrafos 59, 60 y 64 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 36 – “Deterioro del valor de los activos”, señalan lo siguiente:

“59 El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.

60 la pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

64 Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, **se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal, de acuerdo con la NIC 12.**”

De lo expuesto, se infiere que las Compañías deben:

- a. Reconocer un gasto por deterioro cuando existan indicios de que el valor en libros de los activos no podrá ser recuperado totalmente, para lo cual en base a estimaciones deberán determinar el importe recuperable de dichos activos.
- b. Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con dicho deterioro, toda vez que, el valor neto financiero de los activos fijos será distinto a su valor neto tributario.

Ahora bien, para efectos prácticos señalamos el siguiente ejemplo:

La Compañía “La Bujía S.A.” al cierre del ejercicio 2010 posee maquinarias cuyo valor neto en libros asciende a:

Descripción	Costo Histórico	Depreciación Acumulada al 31/12/2010	Valor Neto en Libros	Tasa de depreciación	Vida útil
Maquinarias	1,500,000	300,000	1,200,000	10%	10

De la evaluación de los indicios de deterioro identificados, ha estimado que su importe recuperable asciende a S/800,000.

Descripción	Valor Neto en Libros	Importe Recuperable	Diferencia
Maquinarias	1,200,000	800,000	400,000

En ese sentido, toda vez que el importe recuperable de las maquinarias es inferior a su valor en libros, conforme lo establecido en las normas antes mencionadas, la Compañía deberá reducir el importe en libros de las referidas maquinarias hasta alcanzar su importe recuperable, debiendo reconocer esa reducción como una pérdida por deterioro de la siguiente manera:

Cuenta Contable	Denominación	Debe S/	Haber S/
68	Valución y deterioro de activos	400,000	
36	Desvalorización de activos inmovilizados		400,000
Total		400,000	400,000

Asimismo, deberá reconocer un activo diferido por la diferencia que se generaría entre el valor neto financiero y tributario:

Cuenta Contable	Denominación	Debe S/	Haber S/
37	Activo Diferido	118,000	
88	Impuesto a la Renta Diferido		118,000
Total		118,000	118,000

De conformidad con lo antes señalado, el valor neto en libros sería ajustado de la siguiente manera:

Descripción	Costo Histórico	Depreciación Acumulada al 31/12/2010	Valor Neto en Libros Inicial	Deterioro del Valor	Valor Neto en Libros Ajustado
Maquinarias	1,500,000	300,000	1,200,000	400,000	800,000

En línea con ello, resulta importante mencionar lo establecido en el párrafo 63 de Norma Internacional de Contabilidad N° 36 – “Deterioro del valor de los activos”:

63 Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Como puede apreciarse, el gasto por depreciación variaría para los ejercicios futuros, respecto del gasto que inicialmente se venía reconociendo, toda vez que correspondería reconocer como gasto por depreciación a la distribución del nuevo importe en libros a lo largo de la vida útil remanente del activo.

Siendo para el ejemplo formulado el nuevo valor en libros el importe de S/800,000, correspondería distribuir dicho valor en el plazo de vida útil remanente de las maquinarias (8 años) de la siguiente manera:

Año	Depreciación Inicial	Depreciación con Deterioro del Valor
2009	150,000	-
2010	150,000	-
2011	-	100,000
2012	-	100,000
2013	-	100,000
2014	-	100,000
2015	-	100,000
2016	-	100,000
2017	-	100,000
2018	-	100,000
Total	300,000	800,000

Como puede apreciarse, el gasto por depreciación financiera disminuye respecto del importe que la Compañía venía registrando hasta antes del reconocimiento de la estimación del deterioro del valor de las maquinarias.

En atención al ejemplo formulado, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿Las estimaciones que disminuyen el importe depreciable de los activos fijos deben ser tomados en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en cálculo de la depreciación tributaria?
- De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿La depreciación tributaria del ejercicio sería deducible aun cuando ésta sea mayor a la depreciación financiera contabilizada?
- ¿La provisión por deterioro del valor de los activos fijos es deducible como gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta?

Cabe señalar que las preguntas antes formuladas serán materia de análisis en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

2.2.6 Valor residual

De acuerdo a lo mencionado en el punto 2.2.3 la depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil y siendo el importe depreciable el equivalente al costo de un activo, u otro importe que lo haya

sustituido, menos su **valor residual**, resulta importante analizar el tratamiento contable de este último concepto.

Al respecto, el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, señala lo siguiente:

“6 [...]

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.”

Es decir, el valor residual vendría a ser aquel valor de mercado que conservaría un activo al final de su vida útil y por el cual podría ser enajenado.

Por otra parte, los párrafos 51 y 53 de la referida norma señalan lo siguiente:

51. *El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual [...]*

53. *El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual [...]*

De acuerdo con lo expuesto, para efectos del cálculo de la depreciación financiera de sus activos fijos, las Compañías deben considerar el valor residual.

A manera de ejemplo señalamos lo siguiente:

La Compañía “Servicios S.A.” deprecia sus equipos de cómputo sobre el costo total de adquisición, no obstante que ya conocía que los mismos tenían un valor residual, por lo que, a partir del 2012 con ocasión de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), opta por corregir esta situación

Descripción	Fecha de adquisición	Costo de adquisición	Valor residual	Tasa de depreciación	Vida útil
Equipos de cómputo	1/01/2010	1,000,000	100,000	25%	4 años

En atención a lo expuesto, la Compañía procede a modificar el valor depreciable de sus equipos de cómputo de la siguiente manera:

Equipos de cómputo	Tratamiento Inicial	Tratamiento con VR
Costo de adquisición	1,000,000	1,000,000
Valor residual	-	100,000
Valor depreciable	1,000,000	900,000

Asimismo, corrige el mayor de gasto por depreciación que venía reconociendo desde el ejercicio 2010, año en que adquirió los equipos de cómputo, y a partir del ejercicio 2012 reconoce un menor gasto por depreciación:

Año	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación Ajustada (Valor Residual)
2010	250,000	- 25,000	225,000
2011	250,000	- 25,000	225,000
2012	-	-	225,000
2013	-	-	225,000
Total	500,000	- 50,000	900,000

Como puede observarse, con el reconocimiento del valor residual la Compañía solo podrá reconocer como gasto por depreciación financiera hasta el límite del valor depreciable, siendo este menor a su costo de adquisición y equivalente a S/900,000.

Asimismo, cabe señalar que la corrección de la depreciación de los ejercicios 2010 y 2011, deberá ser registrada como un ajuste a la depreciación acumulada y contra resultados acumulados, ello conforme el tratamiento establecido en Norma Internacional de Contabilidad N° 8 – “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, de la siguiente manera:

Cuenta	Denominación	Debe S/	Haber S/
59	Resultados Acumulados	50,000	
39	Depreciación Acumulada		50,000
Total		50,000	50,000

Cuenta	Denominación	Debe S/	Haber S/
88	Impuesto a la Renta Diferido	14,750	
49	Pasivo Diferido		14,750
Total		14,750	14,750

Ahora bien, si bien el reconocimiento del valor residual ascendente a S/100,000 no genera ningún registro contable, la Compañía deberá llevar un control de dicho valor, toda vez que ese será el valor de mercado por el cual los equipos de cómputo podrían ser enajenados al final de su vida útil.

Asimismo, puede apreciarse en el ejemplo que la depreciación financiera disminuye respecto del importe que la Compañía venía reconociendo hasta antes del reconocimiento del valor residual.

En ese sentido, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿El valor residual debe ser tomando en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en el cálculo de la depreciación tributaria?
- De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿La depreciación tributaria del ejercicio sería deducible aun cuando ésta sea mayor a la depreciación financiera contabilizada?
- ¿El ajuste de la depreciación financiera contabilizada tiene algún impacto tributario?

Cabe señalar que las preguntas antes formuladas serán materia de análisis en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

2.2.7 Componetización

La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, en los párrafos 43, 44 y 46 establecen lo siguiente:

43. “Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento”.

44. “Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes [...]”.

En ese sentido, la componetización es la separación de un activo en sus partes más significativas, estos componentes podrán tener diferentes vidas útiles y, en consecuencia, diferentes tasas de depreciación.

46. “En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para

cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.”

En virtud de lo expuesto, las partes que no sean significativas podrán agruparse y depreciarse de manera separada de los componentes significativos, para ello la Compañía deberá utilizar técnicas de aproximación que permitan asignar una vida útil que refleje fielmente el patrón de consumo del resto del activo.

A manera de ejemplo señalamos lo siguiente:

La Compañía “Construcciones S.A.” no deprecia los activos por componentes, no obstante que ya conocía que los mismos debían depreciarse por componentes, por lo que, a partir del 2012 con ocasión de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, opta por corregir esta situación.

Sin componetización:

Descripción	Fecha de adquisición	Costo de adquisición	Tasa de depreciación	Vida útil	Depreciación anual
1 Tractor	01/01/2010	S/300,000	10%	10 años	S/30,000

Como se puede apreciar, en este caso la Compañía depreció el activo (tractor) sin considerar los componentes significativos, la depreciación se realizó aplicando el método de línea recta durante la vida útil asignada (10 años). Así, la Compañía afecta los resultados del ejercicio a razón S/ 30,000 por cada año.

Ahora bien, a efectos de dar cumplimiento a lo establecido en los párrafos 43 y 44 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, la Compañía procede con la componetización del activo (tractor), de acuerdo con el siguiente detalle:

Con componetización:

Componente	Vida útil	Tasa de depreciación	Costo	Depreciación anual
1 Motor	5 años	20%	S/70,000	S/14,000
2 chasis	10 años	10%	S/120,000	S/12,000
3 llantas	2 años	50%	S/50,000	S/25,000
4 Computadora	4 años	25%	S/30,000	S/7,500
5 Resto	8 años	12.5%	S/30,000	S/3,750
Total			S/300,000	S/62,250

Como se puede apreciar, la Compañía, identificó los componentes significativos del activo (tractor), asignado un costo y vida útil a cada componente. Así, podemos observar que en un escenario sin componetización, la depreciación en el ejercicio 2010 fue de S/ 30,000, sin embargo, en un escenario con componetización la depreciación en el ejercicio 2010 sería de S/ 62,250.

Cabe mencionar que, la identificación de los componentes y la estimación de vida útil fue realizada por personal competente, asimismo la asignación del costo se realizó tomando como referencia los precios del mercado.

En virtud de lo expuesto, el registrar un activo con componetización genera los siguientes efectos:

- Identificación del costo neto de un componente a lo largo de su vida útil.
- Redistribución de la depreciación en función a la vida útil a los componentes.

A continuación, un cuadro comparativo de la depreciación del tractor depreciado sin componetización vs el mismo activo depreciado con componetización:

Depreciación	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8	AÑO 9	AÑO 10	Total
Sin componetización	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	300,000
Con componetización	62,250	62,250	37,250	37,250	29,750	15,750	15,750	15,750	12,000	12,000	300,000

Como se puede apreciar del cuadro, en el ejemplo citado, cuando la Compañía deprecia el tractor sin componetización afecta los resultados del ejercicio a razón de S/ 30,000 de manera uniforme durante la vida útil del activo (10 años), sin embargo, cuando la contabilización se realiza por componentes, la depreciación dependerá de la vida útil de los componentes, en nuestro ejemplo, los primero 2 años la depreciación anual será de S/ 62,250 y por los siguientes 2 años de S/ 37,250, en el resto de años la depreciación anual irá disminuyendo debido al término de la vida útil de los componentes. Sin embargo, la depreciación total del activo, ya sea que se deprecie por componentes o no, será la misma.

Ahora bien, la Compañía procede a modificar la depreciación de los activos por componentes, de acuerdo con el siguiente detalle:

Año	Depreciación inicial	Ajuste	Depreciación Ajustada (componetización)
-----	----------------------	--------	---

2010	30,000	32,250	62,250
2011	30,000	32,250	62,250
2012			37,250
2013			37,250
2014			29,750
2015			15,750
2016			15,750
2017			15,750
2018			12,000
2019			12,000
Total	60,000	64,500	300,000

Cabe señalar que la corrección de la depreciación de los ejercicios 2010 y 2011, deberá ser registrada como un ajuste a la depreciación acumulada y contra resultados acumulados, ello conforme el tratamiento establecido en Norma Internacional de Contabilidad N° 8 – “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, de la siguiente manera:

Cuenta	Denominación	Debe S/	Haber S/
59	Resultados acumulados	64,500	
39	Depreciación acumulada		64,500
Total		64,500	64,500

Cuenta	Denominación	Debe S/	Haber S/
37	Activo Diferido	19,350	
88	Impuesto a la Renta Diferido		19,350
Total		19,350	19,350

En virtud de lo expuesto, cobra vital importancia que la Compañía identifique los componentes significativos de sus principales activos, dado que ello permitirá que la contabilidad refleje correctamente la vida útil y depreciación de tales activos.

En atención al ejemplo formulado, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿La depreciación en función a la vida útil de los componentes de los activos es aceptada tributariamente?
- De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿la depreciación por componetización genera una diferencia temporaria?
- ¿El ajuste de la depreciación financiera no contabilizada de ejercicios anteriores tiene algún impacto tributario?

Cabe señalar que las preguntas antes formuladas serán materia de análisis en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

2.2.8 Vidas útiles

El párrafo 6 de la Norma Internacional de Información Financiera N° 16- “Propiedades, Planta y Equipo”, señala lo siguiente:

“[...] La vida útil es:

- a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad;*
- o*
- b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.”*

Así, la Norma Internacional de Información Financiera N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, ha establecido que la vida útil es el espacio de tiempo en que una Compañía estima usar un activo bajo ciertas condiciones específicas, es decir, que un mismo activo puede tener vidas útiles distintas en dos o más Compañías debido a variables como uso, ubicación geográfica, mantenimiento, clima, entre otros.

Por su parte, el párrafo 51 de la Norma Internacional de Información Financiera N° 16- “Propiedades, Planta y Equipo”, señala lo siguiente:

“El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”

En ese sentido, debido a que la vida útil es el plazo de tiempo en el cual una compañía espera utilizar un activo bajo ciertas condiciones, es necesario que al cierre de cada ejercicio la compañía verifique que tales condiciones hayan sucedido y se mantengan, caso contrario, la compañía deberá modificar la vida útil del activo.

De otro lado, los párrafos 56 y 57 de la Norma Internacional de Información Financiera N° 16- “Propiedades, Planta y Equipo”, señalan lo siguiente:

56 “[...] 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.
- (d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados”.

57. “La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. [...] La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares”.

A manera de ejemplo señalamos lo siguiente:

La Compañía “Comercializadora Mar S.A.C.”, ubicada en el Callao, adquirió una camioneta Pick Up a S/ 98,000 para el traslado de su personal y mercaderías a la planta ubicada en Villa El Salvador. En función al uso que la Compañía estima tener del vehículo ha establecido una vida útil de 5 años y un valor residual de S/ 20,000. A continuación, un cuadro resumen con la depreciación del vehículo:

Comercializadora Mar SAC						Depreciación contable				
Activo	Costo	Valor Residual	Valor Depreciable	Vida Útil	Tasa	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5
Camioneta Pick Up	S/98,000	S/20,000	S/78,000	5 años	20%	S/15,600	S/15,600	S/15,600	S/15,600	S/15,600

De otro lado, la Compañía “Minera Pasco SA”, ubicada en Cerro de Pasco, adquiere una camioneta con las mismas características y precio que la Compañía Comercializadora Mar SAC (Camioneta Pick Up a S/ 98,000), la misma que será utilizada para el traslado de su personal y suministros a su campamento ubicado a las afueras de la ciudad. En función al uso que la Compañía estima tener del vehículo y las condiciones geográficas, ha establecido una vida útil de 3 años y un valor residual de S/ 10,000. A continuación, un cuadro resumen con la depreciación del vehículo:

Minera Pasco SA						Depreciación contable		
Activo	Costo	Valor Residual	Valor Depreciable	Vida Útil	Tasa	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3
Camioneta Pick Up	S/98,000	S/10,000	S/88,000	3 años	33%	S/29,333	S/29,333	S/29,333

Como podemos observar, a pesar de que las camionetas adquiridas por las Compañías “Comercializadora Mar SAC” y “Minera Pasco SA” tienen las mismas características (marca, modelo, año de fabricación y costo) y tendrían el mismo uso, es decir, el traslado de personal y algunos bienes, la vida útil asignada por cada Compañía es diferente; esto se debe principalmente a que en la estimación de la vida útil de estos activos, las Compañías consideraron el desgaste adicional generado por el clima o el estado del camino por donde transitarán estos vehículos.

Así, la Compañía Comercializadora Mar SAC, teniendo en cuenta que su vehículo transitará por Lima, ha estimado una vida útil de 5 años, al término del cual estima enajenar el activo y recuperar parte del costo por S/ 20,000 (valor residual). En el mismo sentido, la Compañía Minera Pasco SA, teniendo en cuenta el clima y el estado del camino por donde transitará su vehículo, ha estimado una vida útil menor (3 años) asimismo, un menor importe a recuperar por la venta de vehículo por S/ 10,000 (valor residual).

Como se puede apreciar, no existe una regla absoluta para la determinación de las vidas útiles de los activos, la estimación de la vida útil dependerá del uso que cada Compañía estime tener de los activos y para ello deberá tener en cuenta factores como ubicación geográfica, clima, mantenimientos, entre otros.

Ahora bien, para efectos prácticos, asumamos que la Compañía “Comercializadora Mar S.A.C. adquirió la camioneta Pick Up el 1 de enero del 2010 por el importe de S/ 98,000, le asignó una vida útil de 5 años y un valor residual de S/ 20,000. Sin embargo, el 1 de enero del 2012, con ocasión de la implementación de las Normas

Internacionales de Información Financiera (NIIF), la Compañía revisa la asignación de la vida útil y observa que ésta debió ser de 3 años. En ese sentido, opta por corregir esta situación de acuerdo con lo siguiente:

Año	Depreciación inicial	Ajuste	Depreciación Ajustada (vidas útiles)
2010	15,600	10,400	26,000
2011	15,600	10,400	26,000
2012			26,000
Total	31,200	20,800	78,000

Cabe señalar que la corrección de la depreciación de los ejercicios 2010 y 2011, deberá ser registrada como un ajuste a la depreciación acumulada y contra resultados acumulados, ello conforme el tratamiento establecido en Norma Internacional de Contabilidad N° 8 – “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”, de la siguiente manera:

Cuenta	Denominación	Debe S/	Haber S/
59	Resultados acumulados	10,400	
39	Depreciación acumulada		10,400
Total		10,400	10,400

Cuenta	Denominación	Debe S/	Haber S/
59	Resultados acumulados	3,120	
39	Depreciación acumulada		3,120
Total		3,120	3,120

En virtud de lo expuesto, resulta muy importante estimar adecuadamente la vida útil de un activo puesto que de ello dependerá el tiempo durante el cual el valor depreciable de los activos (costo menos su valor residual) sea recuperado mediante la afectación de la depreciación a los resultados del ejercicio.

En atención al ejemplo formulado, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿Qué implicancias genera la asignación de la vida útil en la determinación de la depreciación tributaria?
- El ajuste de la depreciación financiera no contabilizada de ejercicios anteriores tiene algún impacto tributario?

Cabe señalar que las preguntas antes formuladas serán materia de análisis en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

2.2.9 Costos posteriores

La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, en los párrafos 12 y 13 establecen que:

12. “De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.

13. “[...] De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. [...].

Como se puede apreciar de las normas citadas, las Compañías sólo reconocerán como costos posteriores aquellos desembolsos que cumplan con el criterio de reconocimiento, esto es, que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y que el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad. Asimismo, deberá tenerse en cuenta que los costos de mantenimiento diario deberán afectar los resultados del ejercicio.

A manera de ejemplo señalamos lo siguiente:

El 1 de enero del 2016 la Compañía “El Campo SA” adquirió un tractor de segunda mano por el importe de S/ 150,000, en el transcurso del ejercicio 2018 desembolsó: S/ 12,000 por concepto de mantenimiento, S/ 13,000 por combustible y S/ 5,000 por el servicio de pintado del tractor. La vida útil asignada al tractor es de 5 años; sin embargo, el 1 de enero del 2018, la Compañía decide adquirir un nuevo motor por S/ 50,000; con el costo posterior se incrementa la vida útil a 6 años a partir del mes de reemplazo.

En ese sentido, la compra del nuevo motor deberá ser reconocido como un costo posterior puesto que cumple con los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, debido a que la Compañía obtendrá beneficios económicos futuros (incremento de la vida útil del tractor) y el costo puede ser medido con fiabilidad (en nuestro caso, S/ 50,000).

En relación con los demás desembolsos realizados, como son el mantenimiento, combustible y servicio de pintado, estos deberán ser registrados como gasto del ejercicio en virtud de lo establecido en los párrafos 12 y 13 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”.

A continuación, un cuadro resumen con la depreciación del tractor antes del costo posterior:

Activo	Vida útil	Tasa de depreciación	Costo	Depreciación 2016	Depreciación 2017	Depreciación acumulada al 31.12.2017	Costo Neto al 31.12.2017
1 Tractor	5 años	20%	S/150,000	S/30,000	S/30,000	S/60,000	S/90,000

Ahora bien, de acuerdo con la información del caso, el 01. Enero del 2018 (dos años después de la compra del tractor), la Compañía decide cambiar el motor del tractor por uno nuevo, por lo que estima que la nueva vida útil del tractor (desde la fecha de la compra del nuevo motor) sería de 6 años. A continuación, la proyección de la depreciación del activo con costo posterior:

Vida Útil (años)	Ejercicios	Nuevo costo	Tasa de depreciación	Depreciación
1	2016	150,000	20%	30,000
2	2017	150,000	20%	30,000
3	2018	140,000	16.7%	23,333
4	2019	140,000	16.7%	23,333
5	2020	140,000	16.7%	23,333
6	2021	140,000	16.7%	23,333
7	2022	140,000	16.7%	23,333
8	2023	140,000	16.7%	23,333

Como se puede apreciar del cuadro, a partir del ejercicio 2018 la Compañía determinó un nuevo costo de S/ 140,000 (costo inicial – depreciación acumulada + costo posterior), el cual deberá ser depreciado en función de la nueva vida útil asignada (6 años), generando así una disminución de la depreciación en comparación con la que venía registrado la Compañía en los ejercicios 2016 y 2017.

Por lo expuesto, resulta importante identificar si los desembolsos posteriores realizados por un activo califican o no como costos posteriores puesto que de ello dependerá si son activados o enviados a resultados del ejercicio.

En atención a lo expuesto, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿El costo posterior debe ser tomando en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en el cálculo de la depreciación tributaria?

De acuerdo a los conceptos antes mencionados, para efectos de determinar el tratamiento contable aplicable a los activos fijos, las Compañías deberían tener en cuenta, cuando menos, los siguientes aspectos:

- Los activos fijos son aquellos activos tangibles que posee una empresa para su uso o para arrendarlos a terceros y no para su venta.
- El reconocimiento inicial de los activos fijos es al costo de adquisición o construcción.
- La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable a lo largo de la vida útil de un activo, inicia cuando el activo está disponible para su uso y se realiza por componentes.
- Con posterioridad a la adquisición, las Compañías podrán medir sus activos fijos al costo o a su valor razonable, de optarse por el valor razonable, el costo histórico puede incrementar o disminuir.
- Deben reconocer un gasto por deterioro cuando exista indicios de que el valor en libros de los activos no podrá ser recuperado totalmente.
- Deben reconocer el valor residual de sus activos fijos y deducirlo del importe depreciable.
- Deben asignar una vida útil y tasa de depreciación adecuada a cada uno de los componentes significativos de un activo. La vida útil deberá reflejar el tiempo en el cual estiman que estos activos sean utilizados, teniendo en cuenta para ello factores como uso, ubicación geográfica, mantenimiento, entre otros.

- Deben verificar si los desembolsos posteriores a la adquisición o construcción de los activos, califican o no como costos posteriores.

Como puede observarse, las Sociedades Anónimas inscritas en el Mercado de Valores desde antes de que sea obligatoria la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, ya se encontraban obligadas a tener en cuenta los conceptos tales como **valor razonable, deterioro del valor de los activos, valor residual, componetización, vidas útiles y costos posteriores** para efectos de determinar el tratamiento contable aplicable a los activos fijos.

Sin embargo, cabe mencionar que es a raíz de la adopción de las referidas Normas Internacionales de Información Financieras, que las Compañías revaluaron la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo” y observaron que no venían tomando en cuenta el total de conceptos ahí establecidos.

Es por ello que a partir del ejercicio 2011, ejercicio en el que se inicia la referida adopción, en el que las sociedades aprovechan la oportunidad para corregir el tratamiento contable que le venían dando a sus activos fijos.

Respecto a la referida corrección, resulta importante mencionar lo establecido en el párrafo 5 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores:

“Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y*
- b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.*

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.”

En línea con ello, el párrafo 42° de la Norma Internacional de Contabilidad N° 8 – Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores señala lo siguiente:

*“[...] la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma **retroactiva**, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:*

- a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o*
- b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.”.*

De lo expuesto, se infiere que la corrección realizada por las Compañías a raíz de la revaluación de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, califica bajo las normas contables como la corrección de un error de periodos anteriores, el cual debe efectuarse de forma retroactiva afectando resultados acumulados.

Por último, cabe mencionar que en el siguiente capítulo efectuaremos el análisis tributario de algunos de los conceptos contables vinculados a los activos fijos, así como de los conceptos que fueron corregidos con ocasión de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.3 Norma Internacional de Información Financiera N° 1 – Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

2.3.1 Costo atribuido

Con motivo de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, la Norma Internacional de Información Financiera N° 1 – Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera señala lo siguiente:

“D5 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta u equipo por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

D6 La entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar una revaluación según PCGA anteriores de una partida de propiedades, planta y equipo, ya sea a la fecha de transición o anterior, como costo atribuido en la fecha de la revaluación, si esta fue a esa fecha sustancialmente comparable:

- (a) Valor razonable; o
- (b) Al costo, o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico. “

En ese sentido, las Compañías con motivo de la adopción a las Normas Internacionales de Información Financiera podrán:

- i. Medir sus activos fijos a su valor razonable a la fecha de transición, lo cual implicaría re-estimar el valor de sus activos fijos a través de tasaciones y considerar este valor como costo atribuido.
- ii. U optar por un sistema de revaluación utilizado bajo PCGA anteriores, realizada a la fecha de transición o antes, y siempre que sea comparable al:
 - (i) valor razonable, o
 - (ii) al costo, o al costo por depreciación bajo NIIF.

Es preciso señalar que el Apéndice A de la referida Norma Internacional de Información Financiera N° 1, define al término de costo atribuido como:

“Un importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido.”

Ahora bien, como se puede observar, la referida sustitución del costo de los activos fijos por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera no corresponde a una inversión efectivamente realizada sino a la determinación de su valor razonable.

Cabe señalar que el reconocimiento del mayor o menor costo atribuido, generaría un impacto en la determinación del valor depreciable de los activos fijos similar al generado con el cambio de la medición de los activos fijos del modelo del costo al modelo de revaluación, por lo que la aplicación práctica se asemeja al ejemplo desarrollado en el punto 2.2.4.

Siendo así, para propósitos tributarios se generarían las mismas preguntas que se formularon en el punto 2.2.4, y las cuales serán materia de análisis en el capítulo III del presente trabajo de investigación.

CAPITULO III: IMPACTO TRIBUTARIO DE LA ADOPCIÓN DE LA NIIF EN LOS ACTIVOS FIJOS

3.1 Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

3.1.1 Definición de Activo Fijo

Ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento existe una definición de activo fijo.

En ese sentido, es preciso señalar lo establecido en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario:

***“NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL
DERECHO***

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. [...]”.

Por su parte, la Norma III del referido Título Preliminar del Código Tributario establece lo siguiente:

“NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;*
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f) La jurisprudencia;*
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h) La doctrina jurídica.”*

De lo expuesto se infiere que, de acuerdo a lo dispuesto en el Código Tributario, si en las normas tributarias no se establece una definición del concepto de activo fijo se podrían aplicar de manera supletoria otras normas para dar contenido a dicho concepto.

Ahora bien, nótese que, si bien las Normas Internacionales de Contabilidad no se encuentran en la lista taxativa del Código Tributario, como fuente del derecho tributario, existen criterios que han tomado en cuenta su aplicación.

Tal es así, que incluso en el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se señala lo siguiente:

*“Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, **las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados**, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.”*

Incluso cabe señalar que en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento existen criterios que han recogido lo estipulado en las normas contables como, por ejemplo:

Penúltimo párrafo del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta:

*“Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, **más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, [...].”***

1ª DF del D.S. N° 134-2004-EF:

“Entiéndase que la mención a “costos indirectos de fabricación o construcción” a que se refiere el numeral 2) del artículo 20° de la Ley corresponde al concepto de “gastos de producción indirectos” señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias.”

Inciso a) del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta:
“a) Se entiende por:

[...]

ii) *Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables; se deben reconocer como costo.*”

En línea con lo expuesto, resulta importante mencionar lo expuesto por la Administración Tributaria en los siguientes informes:

Informe N° 035-2007-SUNAT/2B0000

“[...] ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos y activos intangibles. En ese sentido, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en los Estados Unidos de América (PCGA) así como la doctrina contable”.

Informe N° 033-2012-SUNAT/4B0000

“[...] Adicionalmente, cabe tener en cuenta que conforme al inciso g) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrá en cuenta supletoriamente, entre otras, las Normas Internacionales de Contabilidad, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en el Reglamento.

Así pues, como quiera que la legislación tributaria regula expresamente el tratamiento que se le debe otorgar a la participación en comentario para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, no resulta de aplicación la Resolución N.° 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, más aún cuando dicha Resolución contiene disposiciones opuestas a las tributarias [...]”.

Como puede observarse, de acuerdo a la posición adoptada por la Administración Tributaria resultaría posible la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad solo en lo no previsto en las normas tributarias y en tanto no se opongan a lo establecido en ellas, siendo para el caso materia de análisis, la no existencia de una definición tributaria del concepto de activos fijos.

La misma posición habría adoptado el Tribunal Fiscal, tal es así que en la Resolución N° 03942-5-2010 menciona lo siguiente:

“Cabe señalar que de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 16, los inmuebles, maquinarias y equipos son activos tangibles que posee una empresa

para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, [...] En el mismo sentido el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio [...]”

Como se observa, el Tribunal Fiscal se remite a las Normas Internacionales de Contabilidad para definir al concepto de activos fijos.

De lo expuesto se infiere que, bajo la posición adoptada por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, los desembolsos efectuados para la adquisición de inmuebles, maquinarias y equipos se reconocerían para propósitos tributarios como activo fijo siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”.

Sin embargo, cabe resaltar que hay casos donde las mismas disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta establecen un tratamiento diferenciado. Por ejemplo, es preciso mencionar que en el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se establece lo siguiente:

“Artículo 23°. - DEDUCCION DE INVERSION EN BIENES

*La inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como **gasto del ejercicio en que se efectúe**. Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento”.*

Cabe señalar que esta sería la única excepción expresa para que un desembolso aun cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como activo fijo, sea reconocido, a opción del contribuyente, como gasto.

3.1.2 Costo Computable

El numeral ii) del inciso a) del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece lo siguiente:

“[...]”

Se entiende por:

(i) *Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.*

[...]"

Por su parte, el séptimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

*“Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. **En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.***

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

- 1. Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.*
- 2. Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.*
- 3. Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, [...].”*

En ese sentido, cabe señalar que para propósitos tributarios la determinación del costo computable de los activos fijos se efectúa de acuerdo a la forma de adquisición del activo, tal es así que:

- i. Si el activo ha sido adquirido por la Compañía de un tercero a título oneroso se aplicará el costo de adquisición.

- ii. Si el activo ha sido producido o construido por la propia Compañía se aplica el costo de producción o construcción.
- iii. Si el activo ha sido adquirido por la Compañía de un tercero a título gratuito, a precio no determinado, o ha sido adquirido con motivo de una reorganización de Compañías se aplica el valor de ingreso al patrimonio.

Por otra parte, es preciso reiterar lo dispuesto en el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

*“Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, **las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados**, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.”*

Como se aprecia, las normas tributarias permiten la aplicación supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad para efectos de la determinación del costo computable de los bienes y servicios.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que en la norma tributaria se establecen algunas diferencias entre la determinación del costo computable tributario y financiero respecto, entre otros, de los siguientes conceptos:

- (i) Costos de financiamiento relacionados con la construcción de activos calificados

Tratamiento Contable:

La Norma Internacional de Contabilidad N° 23 – Costos por préstamos, establece como principio básico el siguiente:

“Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos”.

Tratamiento Tributario:

El séptimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“[...] En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable”.

- (ii) Diferencia de cambio de financiamientos en moneda extranjera relacionados con la construcción de activos calificados

Tratamiento Contable:

El párrafo 6 de Norma Internacional de Contabilidad N° 23 – Costos por préstamos, señala lo siguiente:

“Los costos por préstamos pueden incluir:

Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.”.

Tratamiento Tributario:

El artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.”

Como puede apreciarse para efectos tributarios lo referidos intereses y diferencia de cambio no forman parte del costo de los activos fijos; sin embargo, para efectos financieros sí serían incluidos, lo cual generaría un incremento en el valor depreciable financiero, y por lo tanto el reconocimiento de un mayor gasto por depreciación financiera, el mismo que no sería deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta

3.1.3 Determinación de la depreciación tributaria

El artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. [...]”

Respecto al cálculo de la depreciación el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. En el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) *Se entiende por:*
 - i. *Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.*
 - ii. *Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.*
- b) *El porcentaje anual de depreciación o el porcentaje máximo de depreciación, según corresponda a edificios o construcciones u otro tipo de bienes, se aplicará sobre el resultado de sumar los costos posteriores con los costos iniciales, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.*
- c) *El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último”.*

Por su parte el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual”

En atención a lo expuesto, el inciso a) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“De conformidad con el Artículo 39° de la Ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual.”

Por otra parte, el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

En línea con ello, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.1991.	10%
6. Otros bienes del activo fijo.	10%

*La depreciación aceptada tributariamente será aquélla **que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables**, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.*

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros. [...]”

Como se puede observar, las normas tributarias establecen tasas fijas de depreciación para los edificios y construcciones, determinado bajo el método de línea recta, y tasas máximas de depreciación para los demás bienes del activo fijo. Nótese

también que respecto a los edificios y construcciones no resulta aplicable el requisito de la contabilización para efecto de la deducción de su depreciación.

Ahora bien, es preciso señalar lo dispuesto en la 2da Disposición Final Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF:

“Los contribuyentes que contablemente hubieran aplicado o que apliquen una depreciación mayor a la establecida en el inciso b) del Artículo 22 del Reglamento, deberán:

- a) *Tratándose de bienes cuyo valor contable no esté completamente depreciado, al inicio del ejercicio a declarar:*
 1. *Adicionar vía declaración jurada, la diferencia entre la depreciación contable y la aceptada tributariamente a la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente a dicho ejercicio.*
 2. *Registrar contablemente el efecto de dicha diferencia temporal en el Impuesto a la Renta, **conforme a lo previsto en el Artículo 33 del Reglamento.***
- b) *Tratándose de bienes cuyo valor contable quede completamente depreciado, deberán deducir vía declaración jurada en los ejercicios siguientes y hasta por los límites establecidos en el inciso b) del Artículo 22 del Reglamento en cada ejercicio, los montos de depreciación no aceptados tributariamente en los ejercicios anteriores; **siempre que se hubiera efectuado el registro a que se refiere el numeral 2 del literal anterior** y se cuente con la documentación sustentatoria respectiva.”*

Nótese que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

*“La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, **la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.** Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.”*

De conformidad con lo antes expuesto, las Compañías en la determinación de su Impuesto a Renta Anual proceden a adicionar aquellos excesos de depreciación financiera sobre la depreciación tributaria y a reconocer un activo o pasivo diferido para efectos del control futuro de dicho concepto.

A manera de ejemplo señalamos el siguiente:

(i) Depreciación financiera mayor a la depreciación tributaria:

Descripción	Fecha de adquisición	Costo de adquisición	Tasa de depreciación Financiera	Vida útil	Tasa de depreciación Tributaria
Equipos de cómputo	1/01/2010	1,000,000	50%	2 años	25%

Año	Depreciación Financiera	Depreciación Tributaria	Adición /Deducción IR	Impuesto a la Renta Diferido
2010	500,000	250,000	250,000	73,750
2011	500,000	250,000	250,000	73,750
2012	-	250,000	- 250,000	- 73,750
2013	-	250,000	- 250,000	- 73,750
Total	1,000,000	1,000,000	-	-

Como puede apreciarse, corresponde en los dos primeros ejercicios presentar una adición en la determinación del Impuesto a la Renta por el exceso de depreciación financiera contabilizada, así como reconocer el respectivo activo por impuesto a la renta diferido.

Posteriormente, a partir del ejercicio 2012, ejercicio en el que el valor contable del activo se encuentra totalmente depreciado, corresponde bajo lo estipulado en las normas tributarias, presentar una deducción vía declaración jurada, para reconocer así la depreciación tributaria, la misma que aún sin encontrarse contabilizada es aceptada como gasto por corresponder al efecto temporal de aquella depreciación que fue adicionada en los dos primeros ejercicios y sobre la se habría reconocido el correspondiente Impuesto a la Renta diferido.

(ii) Depreciación financiera menor a la depreciación tributaria

Descripción	Fecha de adquisición	Costo de adquisición	Tasa de depreciación financiera	Vida Útil Financiera	Tasa máxima de depreciación Tributaria	Vida Útil Tributaria
Equipos de cómputo	1/01/2010	1,000,000	10%	10 años	25%	4 años

Año	Depreciación Financiera	Depreciación Tributaria	Depreciación Máxima deducible	Adición /Deducción IR	Impuesto a la Renta Diferido
2010	100,000	250,000	100,000	-	
2011	100,000	250,000	100,000	-	
2012	100,000	250,000	100,000	-	
2013	100,000	250,000	100,000	-	
2014	100,000	-	100,000	-	
2015	100,000	-	100,000	-	-
2016	100,000	-	100,000	-	-
2017	100,000	-	100,000	-	-
2018	100,000	-	100,000	-	-
2019	100,000	-	100,000	-	
Total	1,000,000	1,000,000	1,000,000	-	-

Como puede apreciarse, aun cuando de la aplicación de la tasa de depreciación tributaria resulte un importe mayor al gasto por depreciación financiera, solo se deberá considerarse como gasto por depreciación tributaria hasta el importe máximo contabilizado.

Cabe precisar, que el referido tratamiento tributario variaría si se tratase del rubro de edificios y otras construcciones, toda vez que para el mismo las normas tributarias no exigen el requisito de la contabilización para efecto de la deducción del gasto por depreciación, con lo cual sí correspondería reconocer vía declaración jurada un gasto por depreciación mayor al que se encuentre contabilizado, y dado que ello generaría una diferencia temporal correspondería reconocer también su respectivo pasivo por impuesto a la renta diferido.

De las normas tributarias antes expuestas se infiere que ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento se hace referencia al tratamiento tributario de los conceptos contables tales como: valor razonable, deterioro del valor, costo atribuido, valor residual, vida útil y componetización, por lo que en el apartado 3.2. analizaremos el impacto tributario de cada uno de los referidos conceptos.

3.1.4 Requisito de la contabilización para la deducción de la depreciación tributaria.

El segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

*“la depreciación aceptada tributariamente es aquella que se encuentre **contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables**, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente”.*

Como se puede apreciar, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta estableció como requisito para que la depreciación sea aceptada tributariamente, que ésta se encuentre contabilizada en el ejercicio gravable en los libros y registros contables. Este requisito fue incluido mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigente desde el 21 de setiembre de 1994.

Ahora bien, con la finalidad de entender el objetivo del legislador para incluir este requisito para la deducibilidad de la depreciación tributaria, a continuación, vamos a presentar un resumen cronológico de las modificaciones de los artículos 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 de su Reglamento. Asimismo, analizaremos los motivos por los cuales el Legislador incluyó este requisito.

Decreto Ley N° 200¹

“Artículo 45.- Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 3% anual.”

*“Artículo 46.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, un porcentaje establecido **de acuerdo con su vida útil** y según las normas que al efecto establezca el Reglamento el que, en casos especiales, podrá autorizar la aplicación de otros sistemas de depreciación.”*

¹ Publicado el 12.06.1981, vigente desde el 01.01.1982 hasta el 31.12.1991.

Decreto Supremo N° 529-85-EF²

"Artículo 96.- *De conformidad con el artículo 45 del Decreto, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el cálculo en línea recta, a razón de 3% anual.*

Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán según el mismo sistema aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla³:

Bienes	Vida Útil	Tasa anual de depreciación
a) Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	Cuatro años	25%
b) Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en	Cinco años	20%
c) Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera y petrolera excepto muebles, enseres y equipos de oficina	Cinco años	20%
d) Otros bienes del activo fijo	Diez años	10%

Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en este artículo, se computarán a partir del ejercicio en el que los bienes se apliquen a la generación de rentas gravadas."

Ley N° 25381⁴

"Artículo 45.- *Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del tres por ciento (3%) anual."*

² Publicado el 31.12.1985, vigente desde el 01.01.1986.

³ De conformidad con la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 325-86-EF, publicado el 02 octubre 1986, la Tabla a que se refiere el presente artículo, rige a partir del Ejercicio Gravable de 1987. Durante el Ejercicio de 1986 continuarán aplicándose las Tablas de Porcentajes de Depreciación, de acuerdo a la actividad, vigentes al 31 de diciembre de 1985.

⁴ Publicado el 28.12.1991, vigente desde el 01.01.1992 hasta el 31.12.1992.

“Artículo 46.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, un porcentaje establecido **de acuerdo con su vida útil** y según las normas que al efecto establezca el Reglamento el que, en casos especiales, podrá autorizar la aplicación de otros procedimientos que se justifiquen técnicamente y siempre que no se trate de sistemas de depreciación acelerada.”

Decreto Supremo N° 068-92-EF

“Artículo 68.- De conformidad con el Artículo 45 de la Ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el cálculo en línea recta, a razón de 3% anual.

Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán según el mismo sistema aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

Bienes	Vida Útil	Tasa anual de depreciación
a) Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	4 años	25%
b) Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en	5 años	20%
c) Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera y petrolera excepto muebles, enseres y equipos de oficina	5 años	20%
d) Equipos de procesamiento de datos	5 años	20%
d) Otros bienes del activo fijo	10 años	10%

Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en este artículo, se computarán **a partir del mes siguiente a la fecha en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.**”

Artículo 69.- La SUNAT podrá autorizar porcentajes de depreciación distintos de los que resulten por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo anterior a solicitud del interesado y siempre que éste demuestre fehacientemente que en virtud de la naturaleza y características de la explotación o del uso dado al bien, la vida útil real del mismo es distinta a la que le asigna el Artículo 68. [...]”

Decreto Ley N° 25751⁵

“Artículo 45.- Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del tres por ciento (3%) anual.”

*“Artículo 46.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, un porcentaje establecido **de acuerdo con su vida útil** y según las normas que al efecto establezca el Reglamento el que, en casos especiales, podrá autorizar la aplicación de otros procedimientos que se justifiquen técnicamente y siempre que no se trate de sistemas de depreciación acelerada.”*

Decreto Legislativo N° 774⁶

“Artículo 39.- Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del tres por ciento (3%) anual.”⁷

*“Artículo 39.- Los edificios y construcciones se depreciarán a razón del **cinco por ciento (5%) anual.**”*

*“Artículo 40.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, un porcentaje establecido de acuerdo con **su vida útil** y según las normas que al efecto establezca el Reglamento el que, en casos especiales, podrá autorizar la aplicación de otros procedimientos que se justifiquen técnicamente y siempre que no se trate de sistemas de depreciación acelerada.”⁸*

*“Artículo 40.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, **el porcentaje que al efecto establezca el reglamento**”.*

⁵ Publicado el 01.10.1992, vigente desde el 01.01.1993 hasta el 31.12.1993

⁶ Publicado el 30.12.1993, vigente desde el 01.01.1994.

⁷ Artículo modificado por la Única Disposición Complementaria de la Ley N° 29342, publicada el 07 abril 2009, la citada Ley entró en vigencia el 1 de enero de 2010.

⁸ Artículo sustituido por el Artículo 2 de la Ley N.º 27394, publicada el 30 de diciembre de 2000.

“En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.”

Decreto Supremo 122-94-EF⁹

“Artículo 22

- a) *De conformidad con el Artículo 39° de la Ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual.¹⁰*
- a) *De conformidad con el Artículo 39° de la Ley, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual.*
- b) *“Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán según el mismo método aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla¹¹:*

Bienes	Vida Util	Porcentaje anual de depreciación
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	Cuatro años	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	Cinco años	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	Cinco años	20%
4. Equipos de procesamiento de datos	Cuatro años	25% (*)
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	Diez años	10% (*)
6. Otros bienes del activo fijo	Diez años	10%

(*) Numerales sustituidos por el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 125-98-EF, publicado el 31-12-98
Texto anterior:

4. Equipos de procesamiento de datos	Cinco años	20%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	Cinco años	20%

⁹ Publicado el 21.09.1994, vigente desde el 22.09.1994

¹⁰ Párrafo sustituido por el artículo 5° del Decreto Supremo N° 136-2011-EF, publicado el 9.7.2011.

¹¹ Inciso sustituido por el artículo 12 del Decreto Supremo N° 194-99-EF, publicado el 31.12.99.

b) *Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:*

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91.	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

La depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros

Como se puede apreciar de las normas glosadas, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento han sufrido diversas modificaciones a lo largo del tiempo, estas modificaciones fueron introducidas por el legislador tributario con fines recaudatorios. Sin perjuicio de ello, en el presente apartado, analizaremos las circunstancias por las cuales el legislador tributario, mediante el artículo 2 de la Ley N.º 27394 y el artículo 12 del Decreto Supremo N.º 194-99-EF, modificaron el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 del Reglamento, respectivamente.

Así, mediante el artículo 2 de la Ley N.º 27394, vigente a partir del 1.01.2001, se sustituye el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, eliminándose de su redacción el concepto

de vidas útiles y estableciendo que no se podrán autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en el Reglamento, de acuerdo con el siguiente detalle:

*“Artículo 40.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, un porcentaje establecido de acuerdo con **su vida útil** y según las normas que al efecto establezca el Reglamento el que, en casos especiales, podrá autorizar la aplicación de otros procedimientos que se justifiquen técnicamente y siempre que no se trate de sistemas de depreciación acelerada.”*¹²

*“Artículo 40.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, **el porcentaje que al efecto establezca el reglamento**”.*

“En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.”

En ese sentido, el artículo 12 del Decreto Supremo N° 194-99-EF, vigente desde el 01.01.2000, modificó el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo tasas máximas de depreciación e incluyendo el requisito de la contabilización de la depreciación para su deducibilidad. De acuerdo con el siguiente detalle:

- b) *“Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán según el mismo método aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:*

¹² Artículo sustituido por el Artículo 2 de la Ley N.º 27394, publicada el 30 de diciembre de 2000.

Bienes	Vida Útil	Porcentaje anual de depreciación
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	Cuatro años	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	Cinco años	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	Cinco años	20%
4. Equipos de procesamiento de datos	Cuatro años	25% (*)
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	Diez años	10% (*)
6. Otros bienes del activo fijo	Diez años	10%

(*) Numerales sustituidos por el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 125-98-EF, publicado el 31-12-98
 Texto anterior:

4. Equipos de procesamiento de datos	Cinco años	20%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91	Cinco años	20%

b) *“Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:*

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos.	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91.	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.”

Ahora bien, sin perjuicio de que estos cambios tengan un objetivo recaudatorio, es importante entender el contexto en el cual se realizaron. Así para poder entender este contexto será necesario citar los comentarios del Dr. Cesar Rodriguez Dueñas en la VI Jornada Nacional de Tributación – Tema II: “Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta”, el cual señala lo siguiente:

“d) obligación de contabilizar la depreciación:

Esta obligación, incluida en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 del Reglamento, vigente a partir del ejercicio gravable 2000, no soporta un análisis de equidad, justicia y otros principios que regulan la tributación.

Según se dice, se incluyó la norma para impedir que las empresas eléctricas utilizaran una tasa para efectos tributarios y otra para propósitos contables, logrando un escudo tributario casi permanente mientras se siguieran efectuando inversiones. Así la renta neta no existía o era mínima, pero las empresas seguían remesando divisas por la distribución de dividendos basada en la existencia de utilidades para efectos contables. Un pequeño detalle, las autoridades competentes no recordaron que tales empresas tenían Convenios de Estabilidad Jurídica que aún no vencían y que por tanto no les sería de aplicación la modificación reglamentaria del IR”

Teniendo en cuenta lo expuesto, podemos inferir que el motivo por el cual el legislador tributario condicionó la deducibilidad de la depreciación a su contabilización, es para tener un mejor control del gasto y evitar de esta manera que algunas Compañías tengan tasas de depreciación contables y tributarias distintas con el único objetivo de disminuir en los primeros años la renta neta imponible.

En ese sentido, corresponde para propósitos tributarios plantearnos las siguientes preguntas:

- ¿Qué implicancias origina el requisito de la contabilización de la depreciación para su deducibilidad en un escenario en el que por aplicación

de las normas contables se deja de contabilizar parte de la depreciación, ya sea por una devaluación de activos o por el valor residual?

- ¿Teniendo en cuenta lo anterior, en la actualidad existirían otros mecanismos que permitan evitar la disminución de la renta neta imponible, sin que ello implique el requisito de la contabilización de la depreciación?

Cabe señalar que las preguntas antes formuladas serán materia de análisis en el siguiente capítulo.

3.2 Análisis tributario de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad

Teniendo en cuenta el análisis contable de algunos de los conceptos que surgieron a raíz de la revisión de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – Propiedades, Planta y Equipo desarrollado en el capítulo anterior y del análisis de las normas tributarias vinculadas a los activos fijos desarrollado en los párrafos precedentes, a continuación, evaluaremos el impacto tributario de los siguientes conceptos:

3.2.1 Costo atribuido

Como mencionamos en el capítulo II del presente trabajo, las Compañías con motivo de la adopción a las Normas Internacionales de Información Financiera podrían re-estimar el valor de sus activos fijos a través de tasaciones, considerar este valor como costo atribuido y reemplazar el valor en libros.

Cabe señalar que si producto de la referida re-estimación se determina un mayor o menor valor atribuido, ello generaría un impacto en la determinación del valor depreciable de los activos fijos similar al generado con el cambio de la medición de los activos fijos del modelo del costo al modelo de revaluación, por lo que la aplicación práctica se asemeja al ejemplo desarrollado en el punto 2.2.4.

En línea con lo expuesto, procedemos a analizar el impacto tributario de la aplicación del referido costo atribuido, tomando en consideración las consultas que se formularon en el desarrollo del tratamiento contable de la aplicación del valor razonable.

(i) Incremento del valor de los activos fijos

¿Las estimaciones que incrementan el costo de los activos fijos y por lo tanto su valor depreciable, deben ser tomados en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en cálculo de la depreciación tributaria?

Al respecto, es importante mencionar lo establecido en el artículo 228 de la Ley General de Sociedades:

“Artículo 228.- Amortización y revalorización del activo

Los inmuebles, muebles, instalaciones y demás bienes del activo de la sociedad se contabilizan por su valor de adquisición o de costo ajustado por inflación cuando sea aplicable de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Son amortizados o depreciados anualmente en proporción al tiempo de su vida útil y a la disminución de valor que sufran por su uso o disfrute.

Tales bienes pueden ser objeto de revaluación, previa comprobación pericial.”

En línea con ello, dado que el mayor valor atribuido en adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera es determinado de acuerdo a una tasación, podríamos inferir que el referido mayor valor se asemejaría al de una revaluación voluntaria de activos fijos.

Ahora bien, el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

En línea con ello, es importante señalar que el artículo 38° de la referida Ley señala lo siguiente:

*“El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se **compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.**”*

Por su parte, el primer párrafo del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, [...]”.

En línea con ello, séptimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“[...] entiéndase por:

- 1. Costo de adquisición: **la contraprestación pagada por el bien adquirido**, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, **incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes**, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.*
- 2. Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.*
- 3. Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, [...].”*

De lo expuesto se infiere que lo que busca la norma tributaria, entre otras cosas, es:

- i. Compensar, **vía depreciación**, el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo, que son destinados en las actividades productoras, con las rentas gravadas con el impuesto a la renta que se generan en dichas actividades.*
- ii. Que el gasto por depreciación de los bienes del activo fijo sea calculado sobre la base de la inversión realizada para su adquisición o producción.*

Tal es así que resulta importante mencionar el tratamiento tributario establecido por la Ley del Impuesto a la Renta respecto de las revaluaciones voluntarias:

El inciso 1) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

*“El monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias de los activos sean con motivo de una reorganización de empresas o sociedades o **fuera de estos actos**, [...].”*

Por su parte, el numeral 2 del inciso b) del artículo 14° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“Cuando se efectúe revaluación voluntaria, se tendrá en cuenta lo siguiente:

[...]

*2. El mayor valor resultante de dicha revaluación, **no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco será considerado para el cálculo de la depreciación [...]**”*

Como se observa, para efectos tributarios en los casos en el que las Compañías incrementan el valor de sus activos fijos producto de revaluaciones voluntarias, realizadas fuera de un proceso de reorganización empresarial, no corresponde considerar ese mayor valor como parte de la base para el cálculo de su depreciación.

En línea con ello, cabe señalar que la Administración Tributaria en el Informe N°0134-2015-SUNAT/5D0000 señala lo siguiente:

“En los casos en los que por aplicación de la NIIF 1 se opta por sustituir el costo o costo depreciado de los activos fijos por su valor razonable que es mayor a aquel, para efectos del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación”.

Es importante mencionar que la Administración Tributaria sustenta su posición en el siguiente análisis efectuado:

*“De las normas citadas fluye que las depreciaciones admitidas en la LIR se computan sobre el costo computable de los bienes, **el cual no incluye el mayor valor resultante de las revaluaciones voluntarias**, excepto únicamente cuando, tratándose de reorganizaciones de sociedades o empresas, se haya optado por el régimen a que se refiere el numeral 1 del artículo 104° de la LIR.*

*En ese sentido, en la medida que el supuesto de la consulta no se enmarca dentro de alguna reorganización de sociedades o empresas, en la que se haya optado por el régimen a que se refiere el numeral 1 del artículo 104° de la LIR, **sino únicamente es un caso en el que por aplicación de la NIIF 1 se opta por sustituir el costo o costo depreciado de los activos fijos por su valor razonable que es mayor a aquel, para efectos del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación**”.*

En línea con lo expuesto, cabe señalar que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han establecido expresamente cuál sería el tratamiento tributario que debe aplicarse sobre el mayor costo atribuido que es asignado a los activos fijos en adopción de las Normas Internacionales de Información, sin perjuicio de ello, se puede inferir que correspondería aplicar el mismo tratamiento tributario que el de a una revaluación voluntaria realizada fuera de un proceso de reorganización empresarial.

En ese sentido, para efectos tributarios, el reconocimiento del referido mayor costo atribuido no daría lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco sería considerado para el cálculo de la depreciación tributaria.

Asimismo, es preciso mencionar que el costo atribuido no implica una inversión de recursos, por lo que no existiría justificación para que las Compañía pueda beneficiarse con el reconocimiento de un mayor gasto por depreciación.

Tomando en considerando el caso formulado en el capítulo anterior, procedemos a calcular la respectiva depreciación tributaria:

INMUEBLES - FINANCIERO						
Descripción	Fecha de adquisición	Valor Neto en Libros	Valor Revaluado	Incremento	IRD	Tasa
Costo Histórico	1/01/2009	1,500,000	2,222,222	722,222	195,000	5%
Depreciación Acumulada		- 300,000	- 222,222	- 72,222		
Total		1,200,000	2,000,000	650,000		

INMUEBLES - TRIBUTARIO			
Descripción	Fecha de adquisición	Valor Neto en Libros	Tasa
Costo Histórico	1/01/2009	1,500,000	5%
Depreciación Acumulada		- 300,000	
Total		1,200,000	

Año	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación con Valor Revaluado	Depreciación Tributaria	Adición /Deducción IR	Aplicación IRD
2009	75,000	36,111	111,111	75,000	-	-
2010	75,000	36,111	111,111	75,000	-	-
2011 (Adopción NIIF)	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2012	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2013	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2014	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2015	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2016	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2017	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
2018	-	-	111,111	75,000	36,111	10,833
.....			666,667	450,000	216,667	65,000
2031			111,111	75,000	36,111	10,833
2032			111,111	75,000	36,111	10,833
2033			111,111	75,000	36,111	10,833
2034			111,111	75,000	36,111	10,833
Total	150,000	72,222	2,222,222	1,500,000	650,000	195,000

Como se observa, para efectos tributarios la base del cálculo de la depreciación no incluye el mayor costo atribuido de S/ 722mil; sin embargo, para efectos financieros sí se considera dicho importe, por lo que se genera un exceso de depreciación financiera, la cual deberá ser adicionada en la determinación del Impuesto a la Renta Anual.

Asimismo, puede apreciarse que el Impuesto a la Renta Diferido que fue reconocido inicialmente en la aplicación del mayor valor revaluado ascendente a S/195mil, posteriormente es reversado conforme se van reconociendo los excesos de depreciación en la determinación del Impuesto a la Renta Anual.

¿El ajuste de la depreciación financiera acumulada tiene algún impacto tributario?

Respecto a la segunda pregunta, cabe señalar que, dado que el mayor costo atribuido no da lugar al reconocimiento de un mayor costo computable tributario, no correspondería modificar la depreciación tributaria acumulada de ejercicios anteriores.

(ii) Disminución del valor de los activos fijos

¿Las estimaciones que disminuyen el costo de los activos fijos y por lo tanto su valor depreciable, deben ser tomados en cuenta para la determinación del costo computable y del gasto por depreciación tributaria?

De las normas tributarias expuestas en el punto anterior, se podría inferir **como primera interpretación que la referida disminución no debe incidir en determinación del costo computable ni en el cálculo de la depreciación tributaria** por lo siguiente:

- i. La Ley del Impuesto a la Renta establece que la base para el cálculo de la depreciación es el costo de adquisición, producción o valor de ingreso al patrimonio, y no señala que este **pueda verse afectado por estimaciones contables.**
- ii. Las Compañías se benefician con la compensación del gasto por depreciación, respecto de la inversión realizada en la adquisición de los bienes del activo fijo, esto debido a que el objetivo de la norma es que las Compañías se beneficien con el retorno de su inversión, lo cual no sucedería si la inversión se ve afectada con una disminución de su valor.

Al respecto, cabe mencionar lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N°05076-3-2005:

“La depreciación es una forma de recuperación del capital invertido, la cual se encuentra limitada temporalmente en virtud de lo previsto en los artículos 39° y 40° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo ser reconocida a razón del desgaste u obsolescencia de los bienes del activo de una empresa, [...]”.

Nótese, sin embargo, que de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

“La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contable, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.”

Como puede observarse, conforme a lo establecido en el referido Reglamento, para que la depreciación sea aceptada para efectos tributarios debe cumplir con el requisito de contabilización en los libros y registros contables.

Ahora bien, dado que el mantener como valor depreciable al costo histórico conllevaría a que se reconozca una depreciación tributaria mayor a la que se encuentra contabilizada, no cumpliéndose así el requisito establecido en Reglamento de la Ley del

Impuesto a la Renta para su deducción, se podría inferir como **una segunda interpretación que el ajuste sobre el valor de los activos debe incidir en la determinación de la depreciación tributaria.**

Cabe señalar que esta última interpretación sería la adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 en el que se señala lo siguiente:

“MATERIA:

En relación a los casos en que en aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se hubiera rebajado el valor del activo fijo y el ajuste se hubiera contabilizado con cargo a los “resultados acumulados” y en la contabilidad se hubiera registrado la depreciación anual calculada sobre el menor valor del activo (valor financiero), se formula las siguientes consultas vinculadas con los alcances del requisito de contabilización de la depreciación dispuesto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

- 1. ¿Se puede deducir vía declaración jurada anual la depreciación calculada sobre el costo tributario anterior al ajuste?*
- 2. ¿Se tendría por cumplido el requisito consistente en que la depreciación se encuentra contabilizada si aquella se encuentra únicamente anotada en el registro de activos fijos y no en la cuenta de resultados?*

CONCLUSIONES:

En los casos en que por aplicación de la NIIF se hubiera rebajado el valor de un activo fijo y el ajuste se hubiera contabilizado con cargo a los “resultados acumulados”, y en la contabilidad se hubiera registrado la depreciación anual calculada sobre el menor valor del activo (valor financiero):

- 1. No puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF.*
- 2. No se tiene por cumplido el requisito que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros contables*

cuando se encuentre únicamente anotada en el registro de activos fijos, habida cuenta que este último es un registro de carácter tributario.”

Como se puede observar, la Administración Tributaria sustenta su posición en el cumplimiento de un requisito exigido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y no en la referida Ley.

En ese sentido, resulta importante mencionar lo establecido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú:

“Principio de Legalidad. - Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremo [...].

Por su parte, la Norma IV del Código Tributario establece lo siguiente:

“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) **Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota;** el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;*
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.*

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.”

En línea con ello, el Tribunal Constitucional en su Sentencia al expediente N.º 489-2000-AA/TC0 ha señalado lo siguiente:

*“Este Tribunal considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, **la base imponible**, los sujetos de la relación tributaria –acreedor y deudor–, el agente de retención y la percepción y alícuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión –expresa o tácita– de un Reglamento o norma de inferior jerarquía [...].”*

Ahora bien, respecto al requisito establecido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, mediante el cual solo sería aceptado como gasto aquella depreciación que se encuentre contabilizada en los libros y registros contables, es preciso mencionar que dicho párrafo estaría vulnerando el principio de legalidad que rige nuestro sistema tributario, toda vez que la determinación de uno de los elementos que configura el tributo, siendo para este caso la base imponible del Impuesto a la Renta y que comprende, entre otros elementos, a la determinación del gasto por depreciación, se encuentra siendo supeditado al cumplimiento de un requisito establecido en una norma de inferior jerarquía como lo es el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y no en la propia Ley.

En ese sentido, consideramos que la posición adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 se contradice con las normas y principios propios que rigen en nuestro sistema tributario tal como el principio de legalidad.

Asimismo, consideramos que la referida posición estaría claramente vulnerando, además del principio de legalidad, los principios constitucionales de igualdad y el de no confiscatoriedad.

En ese sentido, resulta importante mencionar lo establecido la Constitución Política del Perú:

“Artículo 2º. - Toda persona tiene derecho:

[...]

2. A la igualdad ante la Ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.”

*“Artículo 74°. -[...]El Estado, al ejercer la potestad tributaria, **debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.**”*

Como se observa en la referida Constitución se ha señalado que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse respetando los principios constitucionales, los cuales constituirían una garantía para los contribuyentes.

En relación al **principio de igualdad**, Cesar Landa Arroyo señala lo siguiente:

*“Constitucionalmente, el derecho a la igualdad se concretiza tanto en la igualdad ante la ley, en la ley y en la aplicación de la ley. El primero de ello- igualdad ante la ley- quiere decir que la norma, como disposición abstracta, general e intemporal, debe tratar a todos por igual; la igualdad en la ley implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos jurídicamente iguales, y que cuando ese órgano considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer, para ello, una fundamentación suficiente y razonable; **la igualdad en la aplicación de la ley supone que ésta sea interpretada de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la norma pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas, o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en las normas.***

En línea con ello, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC establece lo siguiente:

“Cuando la Norma Fundamental exige al legislador el respecto al principio de igualdad al momento de regular los tributos, lo que en buena cuenta demanda es que no pretenda alcanzar el desarrollo equilibrado, desconociendo – en signo claro de incongruencia y arbitrariedad – el desequilibrio económico existente entre los sujetos que se verán afectados por el tributo”

Asimismo, cabe mencionar lo establecido por dicho Tribunal en la Sentencia N° 0016-2002-AI/TC:

“[...] el derecho a la igualdad consignado en la Constitución no significa, siempre y en todos los casos, un trato legal uniforme hacia los ciudadanos; el derecho a la igualdad supone tratar “igual a los que son iguales y distintos a los que son distintos.”

De lo expuesto, se infiere que la posición adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 estaría vulnerando el principio de igualdad, toda vez que, esta posición es opuesta a la adoptada en el Informe N° 0134-2015-SUNAT/5D0000, respecto de la aplicación de lo establecido en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta el cual señala lo siguiente:

“Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme las disposiciones legales en vigencia. [...]”

Como se observa, las depreciaciones admitidas en el Ley del Impuesto a la Renta se determinan sobre la base del costo computable de los bienes, por lo que, respecto de los bienes adquiridos, la depreciación representa una forma de recuperación del capital invertido.

Ahora bien, para efectos de analizar las interpretaciones expuestas en ambos informes y sustentar lo indicado respecto a la vulnerabilidad del principio de igualdad ponemos el siguiente ejemplo:

- La Compañía “A” que realiza una inversión para la compra de equipos de S/1.5MM, en aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) incrementa el valor de sus activos fijos.

- La Compañía “B” que realiza una inversión para la compra de equipos de S/1.5MM, en aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) disminuye el valor de sus activos fijos.

Bajo los supuestos antes expuestos, ¿A cuánto ascendería el importe recuperable vía depreciación en cada una de las Compañías?

Al respecto, considerando lo anteriormente expuesto, en relación a que la depreciación representa una forma de la recuperación del capital invertido, y dado que en los dos supuestos nos encontramos ante la misma situación en la que ambas Compañías han realizada la compra de equipos por el mismo valor, y siendo además que ambos ajustes sobre el costo de adquisición constituyen estimaciones contables que no afectan el costo computable tributario de los equipos adquiridos, bajo el principio de igualdad ambos deberían poder recuperar su inversión vía depreciación por el importe total de lo invertido siendo este el importe de 1.5MM.

Sin embargo, cabe señalar que las interpretaciones adoptadas por la Administración Tributaria en los informes antes señalados, no irían en misma línea, bajo su interpretación el cálculo de la depreciación para cada supuesto sería distinto, de acuerdo a lo siguiente:

- La Compañía “A” **no debe considerar para el cálculo de la depreciación al mayor valor atribuido a sus activos fijos en aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.** Es decir, el contribuyente solo podría recuperar hasta el importe equivalente a su inversión, la cual no incluye el referido mayor valor.

- La Compañía “B” solo podrá deducir como gasto, la depreciación anual **calculada sobre el menor valor del activo producto de su disminución en aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera.** Es decir, la Compañía solo podría recuperar parte de su inversión, la cual sería equivalente al costo disminuido.

Como se observa, bajo las interpretaciones aplicadas por la Administración Tributaria, la Compañía “B” recibiría un trato diferenciado para la recuperación de su inversión, respecto de la Compañía “A” que realiza la misma inversión, justificando la Administración Tributaria este trato diferenciado en que el contribuyente “B” no podría recuperar vía depreciación el total de su inversión por no cumplir con el requisito de su contabilización en los libros y registros contables; además que este requisito, como lo mencionamos anteriormente, ya se encontraría vulnerando el principio de legalidad.

Al respecto, consideramos que la Administración Tributaria no puede tener posiciones distintas para un mismo hecho. Todos los que estén en la misma condición deben ser tratados de forma igual, por lo que no consideramos correcta la interpretación adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000.

En relación al **principio de no confiscatoriedad**, Cesar Landa Arroyo señala lo siguiente:

“El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la legítima esfera patrimonial de las personas”

En línea con ello, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 2727-2002-AA/TC establece lo siguiente:

“el principio de no confiscatoriedad supone un mecanismo defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.”

Asimismo, cabe mencionar lo establecido por dicho Tribunal en la Sentencia N° Sentencia N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC:

“Es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y que, además ha considerado a ésta como uno de los componentes básico y esenciales de nuestro modelo de la Constitución económica.”

En razón de lo expuesto, podemos afirmar que la interpretación de la Administración Tributaria en el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 también vulnera el principio de no confiscatoriedad en tanto se afecta irrazonablemente el patrimonio del contribuyente, dado que el monto del impuesto a ser pagado es mayor al que realmente correspondería, puesto que no se le permitiría tomar como gasto vía depreciación al total del capital invertido en la adquisición de los activos fijos.

¿La depreciación tributaria del ejercicio sería deducible aun cuando esta sea mayor a la depreciación financiera contabilizada?

En relación a la segunda consulta, teniendo en cuenta lo expuesto en la respuesta anterior, podemos inferir que existen dos interpretaciones al respecto.

Tomando en considerando el caso formulado en el capítulo anterior, procedemos a desarrollar el impacto tributario de cada una de las interpretaciones:

EQUIPOS- FINANCIERO						
Descripción	Fecha de adquisición	Valor Neto en Libros	Valor Neto en Libros Ajustado	Disminución	IRD	Tasa
Costo Histórico	1/01/2010	1,500,000	1,000,000	- 500,000	118,000	10%
Depreciación Acumulada		- 300,000	- 200,000	100,000		
Total		1,200,000	800,000	- 400,000		

Interpretación 1: La disminución no debe incidir en la determinación del gasto por depreciación tributaria

EQUIPOS - TRIBUTARIO					
Descripción	Fecha de adquisición	Valor Neto	Valor Neto Ajustado	Disminución	Tasa
Costo Histórico	1/01/2010	1,500,000	-	-	10%
Depreciación Acumulada		- 300,000	-	-	
Total		1,200,000	-	-	

Año	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación con Valor Ajustado	Depreciación Tributaria Interpretación 1	Adición /Deducción IR	Aplicación IRD
2010	150,000	- 50,000	100,000	150,000	-	-
2011	150,000	- 50,000	100,000	150,000	-	-
2012 (Adopción NIF)	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2012	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2013	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2014	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2015	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2016	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2017	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
2019	-	-	100,000	150,000	- 50,000	- 14,750
Total	300,000	- 100,000	1,000,000	1,500,000	- 400,000	- 118,000

Descripción	Valor Neto al 31.12.18	
	Financiero	Tributario
Costo Histórico	1,000,000	1,500,000
Depreciación Acumulada	-1,000,000	-1,500,000
Total	-	-

Como se observa, bajo esta interpretación la base del cálculo de la depreciación tributaria no incluye el menor costo atribuido de S/400mil; sin embargo, para efectos financieros sí sería considerado. En ese sentido, se generaría una mayor depreciación tributaria, la cual sería aceptada, sin perjuicio de no estar contabilizada, siendo ello así, correspondería incluirla como una deducción en la determinación del Impuesto a la Renta Anual.

Asimismo, puede apreciarse que el activo por Impuesto a la Renta Diferido que fue reconocido inicialmente en aplicación del menor costo atribuido ascendente a S/118mil, posteriormente sería reversado conforme se vayan reconociendo los excesos de depreciación tributaria en la determinación del Impuesto a la Renta Anual.

Interpretación 2: La disminución debe incidir en la determinación del gasto por depreciación tributaria

EQUIPOS - TRIBUTARIO					
Descripción	Fecha de adquisición	Valor Neto	Valor Neto Ajustado	Disminución	Tasa
Costo Histórico	1/01/2010	1,500,000	-	-	10%
Depreciación Acumulada		- 300,000	-	-	
Total		1,200,000	-	-	

Año	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación con Valor Revaluado	Depreciación Tributaria Interpretación 2	Adición /Deducción IR	Aplicación IRD
2010	150,000	- 50,000	100,000	150,000	-	-
2011	150,000	- 50,000	100,000	150,000	-	-
2012 (Adopción)	-	-	100,000	100,000	-	-
2012	-	-	100,000	100,000	-	-
2013	-	-	100,000	100,000	-	-
2014	-	-	100,000	100,000	-	-
2015	-	-	100,000	100,000	-	-
2016	-	-	100,000	100,000	-	-
2017	-	-	100,000	100,000	-	-
2019	-	-	100,000	100,000	-	-
Total	300,000	- 100,000	1,000,000	1,100,000	-	-

Como se observa, bajo la posición adoptada por la Administración Tributaria, respecto de la inversión de S/1.5MM realizada para la adquisición de los equipos, la Compañía solo recuperaría vía depreciación S/1.1MM, puesto que al no estar contabilizada, la Compañía no tendría derecho a incluirla como deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, lo cual como mencionamos en el párrafo anterior estaría vulnerando las normas y principios que rigen nuestro sistema tributario (principio de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad).

Asimismo, resulta importante mencionar que, bajo esta interpretación, al finalizar la vida útil de los referidos equipos, se presentaría las siguientes diferencias respecto al valor neto:

Descripción	Valor Neto al 31.12.18	
	Financiero	Tributario
Costo Histórico	1,000,000	1,500,000
Depreciación Acumulada	-1,000,000	-1,100,000
Total	-	400,000

En ese sentido, cabe preguntarnos si bajo la posición adoptada por la Administración Tributaria existiría la posibilidad de recuperar el costo neto tributario de S/400_mil, que no sería otra cosa que parte de la inversión que no fue recuperada vía

depreciación, o si la misma califica como una diferencia permanente, la cual incluso no debió generar un activo por Impuesto a la Renta Diferido, en la aplicación contable del menor costo atribuido.

¿El ajuste que disminuye la depreciación financiera acumulada tiene algún impacto tributario?

Respecto, a la tercera pregunta, cabe señalar que, dado que el menor costo atribuido no da lugar al reconocimiento de un menor costo computable tributario, no correspondería modificar la depreciación tributaria acumulada de años anteriores.

Por último, cabe señalar que la disminución del importe depreciable de los activos, generado por el reconocimiento del deterioro de su valor, genera el mismo impacto tributario en la determinación de la depreciación tributaria que el de la disminución del valor de los activos en aplicación del costo atribuido (modelo de revaluación), en ese sentido, con lo antes expuesto, se estaría dando respuesta también a las preguntas formuladas en el punto 2.2.5, con excepción de la siguiente consulta:

¿La provisión por deterioro del valor de los activos fijos es deducible como gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta?

Al respecto, el inciso f) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite la ley”.

En ese sentido, la provisión por deterioro del valor de los activos fijos no es deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

3.2.2 Valor residual

Como mencionamos en el capítulo II del presente trabajo de investigación, las Compañías deben considerar el efecto del valor residual para el cálculo de la depreciación financiera de los activos fijos.

Tal es así, que solo podrán reconocer como gasto por depreciación financiera hasta el límite del valor depreciable, siendo este menor a su costo de adquisición.

En ese sentido, procedemos a analizar el impacto tributario de la aplicación del referido valor residual, tomando en consideración las consultas que se formularon en el desarrollo del tratamiento contable:

¿El valor residual debe ser tomado en cuenta para la determinación de la depreciación tributaria? Al respecto, cabe mencionar lo establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 18198-2-2013:

“[...] De conformidad con el párrafo 7° de “Definiciones” de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16, “Inmuebles, Maquinaria y Equipo”, la depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo durante su vida útil, mientras que esta última es el periodo en el cual las empresas esperan obtener del activo, y monto depreciable es el costo de un activo u otro importe que sustituya al costo en los estados financieros, menos su valor residual.

Que la citada NIC establece los cargos por depreciaciones en base a tres elementos: el costo del bien, su valor residual y su vida útil, en cambio, la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, según se constata del texto de los artículos 39°, 40° y 41° de la citada ley, así como del artículo 22° de su reglamento, toman en cuenta solo dos elementos mencionados por la NIC 16: el costo y la vida útil del bien.”

Como se puede observar, el Tribunal Fiscal en la referida Resolución reconoce que ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento se toma en cuenta el concepto de valor residual como elemento para la determinación de la depreciación tributaria.

En línea con ello, y con el desarrollo de las normas tributarias expuestas en el caso anterior, podríamos tener como **primera interpretación que la disminución del importe depreciable de los activos por el efecto de la determinación de su valor residual**, al igual que el caso de la disminución del valor del activo por la asignación del costo atribuido, no debe incidir en la determinación de la depreciación tributaria.

En ese sentido, es preciso reiterar las razones que soportarían la referida posición:

- i. La **Ley del Impuesto a la Renta** establece que la base para el cálculo de la depreciación es el costo de adquisición, producción o valor de ingreso al patrimonio, y no señala que este pueda verse afectado por estimaciones contables, tales como la del valor residual.
- ii. Las Compañías se benefician con la compensación del gasto por depreciación, respecto de la inversión realizada en la adquisición de los bienes del activo fijo,

esto dado que lo que busca la norma es que las Compañías se beneficien con el retorno de su inversión, lo cual no sucedería si la inversión se ve afectada con una disminución de su valor.

Sin embargo, al igual que el caso anterior, el adoptar esta posición conllevaría a que se reconozca un gasto por depreciación tributaria mayor al gasto por depreciación financiera como se observa a continuación:

Ahora bien, cabe indicar que, dado que la referida mayor depreciación tributaria no se encontraría contabilizada, **existiría una segunda interpretación, la misma que se encontraría alineada a la posición tomada por la Administración Tributaria en el Informe N°025-2014-SUNAT/4B0000**, en la que se considera que el valor residual debe incidir en la determinación de la depreciación tributaria.

¿La depreciación tributaria del ejercicio sería deducible aun cuando ésta sea mayor a la depreciación financiera contabilizada?

En relación a la segunda consulta, teniendo en cuenta lo expuesto en la respuesta anterior, podemos inferir que existen dos interpretaciones al respecto.

Tomando en considerando el caso formulado en el punto 2.2.6., procedemos a desarrollar el impacto tributario de cada una de dichas interpretaciones:

Descripción	Fecha de adquisición	Costo de adquisición	Valor residual	Tasa de depreciación	Vida útil
Equipos de cómputo	1/01/2010	1,000,000	100,000	25%	4 años

Interpretación 1: El valor residual no debe incidir en la determinación del gasto por depreciación tributaria.

EQUIPOS DE CÓMPUTO- TRIBUTARIO		
Descripción	Fecha de adquisición	Interpretación 1
Costo Histórico	1/01/2010	1,000,000
Valor Residual		-
Valor depreciable		1,000,000

Año	Financiera			Tributaria	DDJJ	
	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación Ajustada (Valor)	Interpretación 1	Adición /Deducción IR	IRD
2010	250,000	- 25,000	225,000	250,000	-	-
2011	250,000	- 25,000	225,000	250,000	-	-
2012 (Adopción NIFF)	-	-	225,000	250,000	25,000	7,375
2013	-	-	225,000	250,000	25,000	7,375
Total	500,000	- 50,000	900,000	1,000,000	- 50,000	- 14,750

Como se observa, bajo esta interpretación la base del cálculo de la depreciación no incluye el valor residual de S/100mil; sin embargo, para efectos financieros sí se considera dicho importe, por lo que se generaría una mayor depreciación tributaria la cual sería aceptada como gasto aun no estando contabilizada, siendo así correspondería ser deducida en la determinación del Impuesto a la Renta Anual.

En línea con ello, se deberá reconocer un pasivo diferido por s/ 14mil por las deducciones que se presentarían en la determinación del Impuesto a la Renta Anual.

Asimismo, resulta importante mencionar que, bajo esta interpretación al finalizar la vida útil de los referidos equipos de cómputo, la única diferencia entre el valor neto tributario y financiera sería el importe del valor residual.

Descripción	Valor Neto al 31.12.13 (Interpretación 1)	
	Financiero	Tributario
Costo Histórico	1,000,000	1,000,000
Depreciación Acumulada	- 900,000	- 1,000,000
Total	100,000	-

La misma que ante la baja del referido el activo, se generaría una adición en la determinación del Impuesto a la Renta Anual por la diferencia entre el costo neto financiero y el tributario, lo cual sería compensado con el pasivo por Impuesto a la Renta Diferido que fue se mantendría por dicha operación y que ascendería a S/29 mil,

Interpretación 2: El valor residual no debe incidir en la determinación del gasto por depreciación tributaria.

EQUIPOS DE CÓMPUTO- TRIBUTARIO		
Descripción	Fecha de adquisición	Interpretación 2
Costo Histórico	1/01/2010	1,000,000
Valor Residual		- 100,000
Valor depreciable		900,000

Año	Financiera			Tributaria	DDJJ	
	Depreciación Inicial	Ajuste	Depreciación Ajustada (Valor Residual)	Interpretación 2	Adición /Deducción IR	Aplicación IRD
2010	250,000	- 25,000	225,000	250,000	-	-
2011	250,000	- 25,000	225,000	250,000	-	-
2012 (Adopción NIF)	-	-	225,000	225,000	-	-
2013	-	-	225,000	225,000	-	-
Total	500,000	- 50,000	900,000	950,000	-	-

Como se observa, bajo esta segunda interpretación, respecto de la inversión de S/1 MM realizada para la adquisición de los equipos solo recuperaría vía depreciación S/950mil, puesto que no permitiría tomarse una depreciación a la que tienen derecho por no encontrarse ésta contabilizada, lo cual como mencionamos en párrafos anteriores estaría vulnerando las normas y principios propios que rigen en nuestro sistema tributario tales como el principio de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.

Asimismo, resulta importante mencionar que, bajo esta interpretación al finalizar la vida útil de los referidos equipos, se presentaría las siguientes diferencias respecto al valor neto:

Descripción	Valor Neto al 31.12.13 (Interpretación 2)	
	Financiero	Tributario
Costo Histórico	1,000,000	1,000,000
Depreciación Acumulada	- 900,000	- 950,000
Total	100,000	50,000

En ese sentido, cabe preguntarnos si bajo esta segunda interpretación existiría la posibilidad de recuperar el valor neto tributario de S/50mil, que no sería otra cosa que parte de la inversión que no fue recuperada vía depreciación, o la misma calificaría como una diferencia permanente.

¿El ajuste de la depreciación financiera acumulada tiene algún impacto tributario?

Respecto, a la tercera pregunta, cabe señalar que, dado que el valor residual no da lugar al reconocimiento de un menor importe depreciable, no correspondería modificar la depreciación tributaria acumulada de años anteriores.

3.2.3 Componetización

Como lo habíamos señalado en el numeral 2.2.7 del capítulo II del presente trabajo, las Compañía deberán depreciar de forma separada cada parte de un elemento de propiedad planta y equipo que tenga un costo significativo en relación al costo total del elemento.

Cabe señalar que la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo” no establece los criterios que se deben seguir para identificar los componentes de un elemento de propiedad plante y equipo, limitándose a señalar que los componentes deben tener un consto significativo en relación con el costo total del activo.

Adicionalmente, la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo no establece los criterios que se deben seguir para asignar valor a los componentes de cada activo, bajo un escenario en el cual el comprobante de pago no detalla el costo de adquisición de los componentes significativos sino solo del elemento de Propiedad Planta y Equipo adquirido.

En relación al tratamiento tributario, debemos mencionar lo siguiente:

El artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

*“El desgaste o agotamiento que sufran **los bienes del activo fijo** que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. [...]”*

Por su parte, el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

*“Los **demás bienes** afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el*

reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

En línea con ello, los b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

“b) [...]

*La depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada **unidad del activo fijo**, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.*

[...]

*“c) Las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que **los bienes** sean utilizados en la generación de rentas gravadas”.*

Agrega el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta que:

*“Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de **los bienes**, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.*

[...]

Así, como se puede apreciar de las normas citadas, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento han establecido que la depreciación se realizará sobre los bienes o las unidades del activo fijo, sin establecer un tratamiento específico para los componentes.

En ese sentido, procedemos a analizar el impacto tributario de la aplicación de la componetización, tomando en consideración las consultas que se formularon en el desarrollo del tratamiento contable.

- ¿La depreciación en función a la vida útil de los componentes de los activos es aceptada tributariamente?
- De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿la depreciación por componetización genera una diferencia temporaria?

- ¿El ajuste de la depreciación financiera no contabilizada de ejercicios anteriores tiene algún impacto tributario?

En ese sentido, a efectos de poder verificar el impacto tributario que genera depreciar los activos con o sin componetización, continuaremos con el desarrollo del caso práctico expuesto en el numeral 2.2.7 del capítulo II del presente trabajo:

- a) Sin componetización: La Compañía “Construcciones S.A” adquiere un tractor a un valor de S/ 300,000, este activo tiene una vida útil de 10 años y se depreciará en line recta a razón de 10% anual.

En este caso, la afectación a los resultados del ejercicio se realizará de forma homogénea durante los 10 años de vida útil del activo, de acuerdo con lo siguiente:

	Componente	Vida útil	Tasa de depreciación	Costo	Depreciación anual
1	Tractor	10 años	10%	S/300,000	S/30,000

- b) Con componetización: La Compañía “Construcciones S.A” adquiere un tractor a un valor de S/ 300,000, este activo es registrado por componentes, de acuerdo con el siguiente detalle:

	Componente	Costo	Vida útil	Tasa de depreciación	Depreciación anual
1	Motor	S/70,000	5 años	20%	S/14,000
2	Chasis	S/120,000	10 años	10%	S/12,000
3	Llantas	S/50,000	2 años	50%	S/25,000
4	Computadora	S/30,000	4 años	25%	S/7,500
5	Resto	S/30,000	8 años	12.5%	S/3,750
	Total	S/300,000			S/62,250

Cabe mencionar que el importe total de la depreciación no cambia, lo que cambia es su distribución en cada ejercicio durante los ejercicios en los cuales dicho activo o componente tenga vida útil. Así, mientras que en el caso de la depreciación por elemento el costo se distribuye de manera homogénea durante la vida útil del activo, en el caso de la depreciación por componentes, se distribuye el costo de cada componente en el plazo de vida útil asignada a cada componente.

Ahora bien, como se puede apreciar, existe un cambio importante en la distribución de la depreciación de un activo si se registra o no por componentes y como

ya hemos mencionado, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han establecido un tratamiento específico en estos casos, en ese sentido, consideramos que tal y como están redactadas las normas tributarias, pueden existir 2 interpretaciones.

Interpretación N° 1: La depreciación tributaria debe realizarse sobre el costo total del activo, teniendo en consideración que, en el caso de los activos distintos a edificios y construcciones, la depreciación deducible será aquella que se encuentre contabilizada.

En ese sentido, la depreciación contable y la conciliación con la depreciación tributaria sería la siguiente:

				Depreciación contable									
Activo	VIDA ÚTIL	Tasa	Costo	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8	AÑO 9	AÑO 10
1 Motor	5 años	20%	S/70,000	S/14,000	14,000	14,000	14,000	14,000					
2 Chasis	10 años	10%	S/120,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000
3 Llantas	2 años	50%	S/50,000	S/25,000	25,000								
4 Computadora	4 años	25%	S/30,000	S/7,500	S/7,500	S/7,500	S/7,500						
5 Resto	8 años	12.5%	S/30,000	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750		
Total			S/300,000	S/62,250	S/62,250	S/37,250	S/37,250	S/29,750	S/15,750	S/15,750	S/15,750	S/12,000	S/12,000

				Depreciación tributaria									
Activo	VIDA ÚTIL	Tasa	Costo	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8	AÑO 9	AÑO 10
1 Tractor	10 años	10%	S/300,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000	S/30,000

Adición / (deducción)				S/32,250	S/32,250	S/7,250	S/7,250	-S/250	-S/14,250	-S/14,250	-S/14,250	-S/18,000	-S/18,000
------------------------------	--	--	--	-----------------	-----------------	----------------	----------------	---------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

Como se puede apreciar del cuadro, la depreciación tributaria se realiza sobre el costo total del activo (tractor), sin importar la naturaleza o clasificación de los componentes, generando así excesos de depreciación financiera sobre la máxima permitida para efectos tributarios en los primeros 4 años, en los siguientes años la Compañía deberá deducir vía declaración jurada la diferencia entre la depreciación financiera y la tributaria, siempre que en ello se encuentre registrado en el Impuesto a la Renta Diferido.

Interpretación N° 2: La depreciación tributaria debe realizarse por componentes, teniendo en consideración que, en el caso de los activos distintos a edificios y construcciones, la depreciación deducible será aquella que se encuentre contabilizada.

En ese sentido, la depreciación contable y la conciliación con la depreciación tributaria sería la siguiente:

				Depreciación contable									
Activo	VIDA ÚTIL	Tasa	Costo	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8	AÑO 9	AÑO 10
1 Motor	5 años	20%	S/70,000	S/14,000	14,000	14,000	14,000	14,000					
2 Chasis	10 años	10%	S/120,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000
3 Llantas	2 años	50%	S/50,000	S/25,000	25,000								
4 Computadora	4 años	25%	S/30,000	S/7,500	S/7,500	S/7,500	S/7,500						
5 Resto	8 años	12.5%	S/30,000	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750	S/3,750		
Total			S/300,000	S/62,250	S/62,250	S/37,250	S/37,250	S/29,750	S/15,750	S/15,750	S/15,750	S/12,000	S/12,000

				Depreciación tributaria									
Activo	VIDA ÚTIL	Tasa	Costo	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	AÑO 6	AÑO 7	AÑO 8	AÑO 9	AÑO 10
1 Motor	5 años	10%	S/70,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000	S/7,000
2 Chasis	10 años	10%	S/120,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000	S/12,000
3 Llantas	2 años	10%	S/50,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000	S/5,000
4 Computadora	4 años	25%	S/30,000	S/7,500	S/7,500	S/7,500	S/7,500						
5 Resto	8 años	10.0%	S/30,000	S/3,000	S/3,000	S/3,000	S/3,000	S/3,000	S/3,000	S/3,000	S/3,000	3000	3000
Total			S/300,000	S/34,500	S/34,500	S/34,500	S/34,500	S/27,000	S/27,000	S/27,000	S/27,000	S/27,000	S/27,000

Adición / (deducción)	S/27,750	S/27,750	S/2,750	S/2,750	S/2,750	S/2,750	S/2,750	-S/11,250	-S/11,250	-S/11,250	-S/15,000	-S/15,000
------------------------------	-----------------	-----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------

Como se puede apreciar del cuadro, en este caso la depreciación tributaria se realizará por componentes generando así excesos de depreciación financiera sobre la máxima permitida para efectos tributarios en los primeros 5 años, en los siguientes años la Compañía deberá deducir vía declaración jurada la diferencia entre la depreciación financiera y la tributaria, siempre que en ello se encuentre registrado en el Impuesto a la Renta Diferido.

Así, como se puede apreciar de los cuadros comparativos previos, existe un vacío normativo en relación a si la depreciación tributaria se debe realizar por elemento o por componente, el tomar una u otra posición generará diferencias temporales importantes en el importe de la depreciación tributaria.

En este contexto, somos de la opinión que la depreciación tributaria debe realizarse por componentes, siendo ello así, consideramos pertinente que se modifique la redacción de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para permitir la depreciación por componentes en los casos en que corresponda realizar la componetización.

Sin perjuicio de lo expuesto, consideramos que el legislador deberá analizar también el impacto temporal que ello generará en la recaudación, asimismo, habrá que tener especial cuidado en lo no regulado por la normativa contable, como es la asignación de los costos a los componentes significativos.

Finalmente, en relación con el impacto tributario que generaría la depreciación contable no registrada en ejercicios anteriores como consecuencia de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), somos de la opinión que este ajuste deberá afectar el Impuesto a la Renta Diferido, con el objetivo que en los siguientes

ejercicios, la Compañía pueda deducir el exceso de depreciación tributaria sobre la financiera.

3.2.4 Costos posteriores

Como mencionamos en el numeral 2.2.9 del capítulo II del presente trabajo de investigación, las Compañías deben incluir como costos posteriores aquellos desembolsos que cumplan con el criterio de reconocimiento establecido en el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 – “Propiedades, Planta y Equipo”, esto es, i) sea probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados de mismo; y ii) el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad.

Tal es así, que los desembolsos posteriores incurridos en el mantenimiento diario del elemento afectarán los resultados del ejercicio cuando se incurran.

En ese sentido, procedemos a analizar el impacto tributario de los costos posteriores, tomando en consideración la consulta que se formuló en el desarrollo del tratamiento contable.

- ¿El costo posterior debe ser tomando en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en el cálculo de la depreciación tributaria?

Al respecto, el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

*“Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. En el caso de **costos posteriores** se tendrá en cuenta lo siguiente:*

a) *Se entiende por:*

- Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.*
- Costos posteriores: A los **costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.***

- b) *El porcentaje anual de depreciación o el porcentaje máximo de depreciación, según corresponda a edificios o construcciones u otro tipo de bienes, se aplicará sobre el **resultado de sumar los costos posteriores con los costos iniciales**, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.*
- c) *El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último”.*

[...]

En ese sentido, a efectos de poder verificar el impacto tributario que generan los costos posteriores, continuaremos con el desarrollo del caso práctico expuesto en el numeral 2.2.9 del capítulo II del presente trabajo:

Enunciado:

El 1 de enero del 2016 la Compañía “El Campo SA” adquirió un tractor de segunda mano por el importe de S/ 150,000, la vida útil asignada al tractor es de 5 años. El 1 de enero del 2018, la Compañía decide adquirir un nuevo motor por S/ 50,000; con el costo posterior se incrementa la vida útil a 6 años a partir del mes de reemplazo.

Depreciación contable:

Vida útil (años)	Ejercicios	Costo inicial	Costo posterior	Costo computable	Tasa de depreciación	Depreciación
1	2016	150,000		150,000	20%	30,000
2	2017			150,000	20%	30,000
3	2018		50,000	140,000	16.7%	23,333
4	2019			140,000	16.7%	23,333
5	2020			140,000	16.7%	23,333
6	2021			140,000	16.7%	23,333
7	2022			140,000	16.7%	23,333
8	2023			140,000	16.7%	23,333
Total		150,000	50,000			200,000

Como se puede apreciar del cuadro, en los primeros 2 ejercicios la depreciación se realiza sobre el costo de adquisición de S/ 150,00, a partir del 3 año con la incorporación del costo posterior se determina nuevo costo computable (costo inicial – depreciación

acumulada + costo posterior), generándose así un nuevo costo de S/ 140,000 el cual será depreciado en el plazo de la nueva vida útil del activo (6 años).

Depreciación tributaria:

Vida útil (años)	Ejercicios	Contable					Tributario			
		Costo inicial	Costo posterior	Costo computable	Tasa de depreciación	Depreciación	Costo computable	Tasa de depreciación (Max.)	Depreciación Max.	Adición / (deducción)
1	2016	150,000		150,000	20%	30,000	150,000	10%	15,000	15,000
2	2017			150,000	20%	30,000	150,000	10%	15,000	15,000
3	2018		50,000	140,000	16.7%	23,333	200,000	10%	20,000	3,333
4	2019			140,000	16.7%	23,333	200,000	10%	20,000	3,333
5	2020			140,000	16.7%	23,333	200,000	10%	20,000	3,333
6	2021			140,000	16.7%	23,333	200,000	10%	20,000	3,333
7	2022			140,000	16.7%	23,333	200,000	10%	20,000	3,333
8	2023			140,000	16.7%	23,333	200,000	10%	20,000	3,333
9	2024						200,000	10%	20,000	-20,000
10	2025						200,000	10%	20,000	-20,000
11	2025						200,000	10%	10,000	-10,000
Total		150,000	50,000			200,000			200,000	-

Como se puede apreciar del cuadro, la depreciación tributaria se determina aplicando sobre el costo computable (costo inicial + costo posterior) la tasa máxima de depreciación permitida para efectos tributario, en nuestro caso, el tractor entraría en la clasificación de “otros bienes del activo fijo” cuya tasa máxima de depreciación es del 10%. Sin perjuicio de ello, para los activos distintos a edificios y construcción, la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada en los registros y libros contable.

CAPITULO IV: LEGILACIÓN COMPARADA

4.1 Chile

En el año 2009, inicia en Chile el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. La Superintendencia de Valores y Seguros estableció un calendario de adopción para las entidades que se encontraban bajo su supervisión, iniciando el 01 de enero del 2009 con las sociedades anónimas con presencia mayor a 25% en el sistema bursátil y culminando esta etapa el 01 de enero del 2012 con las Compañías de Seguro.

Por su parte, el Colegio de Contadores de Chile aprobó el 21 de diciembre de 2010, el Boletín N° 79, mediante el cual establece la convergencia de los principios de

contabilidad generalmente aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera. En virtud de lo dispuesto en dicho Boletín es que al conjunto de dichas normas adoptadas en Chile se denomina genéricamente como “Normas de Información Financiera de Chile (NIFCH)”.

En línea con lo expuesto, cabe señalar que respecto a las compañías que no se encontraban obligadas a presentar sus estados financieros públicamente, el colegio de contadores de Chile a través del Boletín Técnico N° 82, aprobado el 21 de diciembre del 2010, señala lo siguiente:

*“En relación al proceso de convergencia de algunas entidades y con el fin de mantener la uniformidad con las entidades reguladoras, respecto al párrafo de vigencia del Boletín Técnico N° 79 – Versión 2010, ha decidido establecer la obligatoriedad de aplicación de las normas técnicas contenidas en dicho Boletín Técnico **para los ejercicios que comiencen el o con posterioridad al 1° de enero de 2013.** [...]”*

Cabe señalar que posteriormente, el Colegio de Contadores de Chile aprobó el 19 de diciembre del 2013 el Boletín Técnico N° 85, mediante el cual derogó los Boletines Técnicos N° 79 al N° 84 y mantuvo la derogación de los Boletines Técnicos N° 1 al 78B, correspondiente a los antiguos Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile y establece lo siguiente:

“[...] los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país corresponderán única y exclusivamente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por su sigla en inglés) oficiales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB por su sigla en inglés) las cuales incluyen; las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por su sigla en inglés), las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC o IAS por su sigla en inglés), los respectivos documentos interpretativos emitidos por el IASB bajo la denominación Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF o IFRIC por su sigla en inglés), Comité Permanente de Interpretación (SIC por su sigla en inglés), las bases de conclusión, las guías de aplicación y los ejemplos ilustrativos, y el correspondiente Marco Conceptual.”

Asimismo, en sus párrafos 8 y 9 señala lo siguiente:

08. *Lo establecido en este Boletín Técnico, deberá ser aplicado para la preparación de los Estados Financieros de las entidades, como un cuerpo íntegro e indivisible, en concordancia con lo establecido en la Sección de “Aprobación del Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G.” de este Boletín Técnico.*

09. *Las Entidades Pequeñas y Medianas deberán aplicar las normas establecidas en el Boletín Técnico EPYM N° 2, conforme con lo establecido en dicho Boletín Técnico para EPYM, el cual es aplicable solo a Entidades Pequeñas y Medianas”*

De lo expuesto se infiere que, al día de hoy, en Chile las Compañías reguladas por la Superintendencia de Valores y Seguros se encuentran obligadas a aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera, las demás Compañías no se encontrarían obligadas; sin embargo, considerando que los boletines técnicos con los cuales las Compañías preparaban sus Estados Financieros se encuentran derogados, profesionales contables en aplicación de lo establecido en el Boletín N° 85 deben apliquen las referidas normas en la preparación de sus estados financieros.

Ahora bien, cabe señalar que respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera de Chile se encuentran, entre otras, la Norma de Información Financiera de Chile N° 1 – Adopción por Primera Vez de las Normas de Información Financiera (NIFCH 1) y la Norma de Información Contable de Chile N° 16 de Activo Fijo (NICCH 16).

Cabe señalar que al igual que en el Perú el proceso de adopción a las Normas Internacionales de Información Financiera tendría también un impacto tributario en el rubro de los activos fijos principalmente porque en ellos se establece **distintos criterios de valorización y ajustes del valor a resultados o patrimonio, asimismo implica la evaluación de los criterios tales como componetización, vida útil, valor residual y deterioro.**

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos mediante Oficio N° 293, emitido el 26 de enero de 2006 ha establecido lo siguiente:

“[...] la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, se enmarcan en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifican ni afectan a las normas tributarias, por lo que los contribuyentes antes referidos al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas referidas, de todas maneras estarán

obligadas a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado financiero para determinar la utilidad tributaria sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas, ya que con motivo de la referida conversión se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario y por consiguiente persistirán las denominadas diferencias permanentes y transitorias.”

En línea con ello, es preciso mencionar que el numeral 5° del artículo 31 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta Chileno, establece que, para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible, de deducirán en cuanto se relacione con el giro del negocio, entre otros, el siguiente gasto:

“5°.- Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.

*El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciaciones a que se refiere este número. **Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso**, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41 y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.*

En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal

que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.”

Asimismo, cabe señalar que lo establecido en el artículo 41 al que se hace mención en el párrafo anterior está relacionado a la corrección monetaria de los activos y pasivos y sobre la cual en su numeral 3° señala lo siguiente:

“El valor de adquisición o de costo directo de los bienes físicos del activo realizable, existentes a la fecha del balance, se ajustará a su costo de reposición a dicha fecha. Para estos fines se entenderá por costos de reposición de un artículo o bien, el que resulte de aplicar las siguientes normas:

a) Respecto de aquellos bienes en que exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad y características, durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio que figure en ellos, el cual no podrá ser inferior al precio más alto del citado ejercicio.

b) Respecto de aquellos bienes en que sólo exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad o características durante el primer semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio más alto que figure en los citados documentos, reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al segundo semestre y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio correspondiente.

De lo expuesto, se infiere que con motivo de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile también se habrían generado diferencias el tratamiento contable y tributario aplicado al rubro de los activos, siendo alguna de ellas las siguientes:

Conceptos	Ley sobre el Impuesto a la Renta	Norma de Información Contable de Chile N° 16 de
Corrección Monetaria	Sí (Artículo 41°)	No aplica, excepto hiperinflación
Métodos de depreciación	- Normal - Acelerado	Depreciación por componentes de los activos.
Vida útil	Fija Definida	Estimada, revisada y modificable
Valor Residual	N/A	Estimada, revisada y modificable
Valor razonable	N/A	Puede aumentar o disminuir el valor de los activos.
Deterioro	N/A	Valor razonable o valor de uso

Al respecto, cabe señalar que, dada la legislación tributaria chilena, los efectos de la aplicación Normas Internacionales de Información Financiera no deben tener efectos en la determinación de Renta Líquida Imponible, por lo que se deben identificar y tratar adecuadamente.

Sin embargo, cabe señalar que, dada la diversidad de diferencias generadas en dicha adopción, ello ha conllevado a que el Servicio de Impuestos Internos Chileno implemente mayores medidas control y nuevos procedimientos de fiscalización.

4.2 México

Con la finalidad de emitir normas para el registro y la presentación de información financiera que se impulsen a la inserción de México en la economía global, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos el 25 de abril del 2001 promueve la iniciativa de constituir un órgano independiente. En consecuencia, el 10 de mayo del 2002 se crea el Consejo Mexicano para la investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) como la entidad encargada de crear y difundir normas financieras adaptadas a las NIIF (IFRS por sus siglas en inglés). Su creación respondía a la necesidad de delegar a un organismo independiente la elaboración de normas contables para generar mayor transparencia.

A fin de promover la inversión internacional, el 11 de noviembre del 2008, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), emite el boletín de prensa no. 056/2008 que establece la obligación a las empresas públicas de preparar sus estados financieros bajo IFRS, a partir del 2012.

Es importante señalar, que la adopción de las Normas de Información Financiera sirve de base para la resolución de temas jurídicos, contables y financieros como lo expreso el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

“Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.”

Respecto al tema de inmueble, maquinaria y equipo, se creó la Norma de Información Financiera (NIF) boletín C-6 “Inmuebles, maquinaria y equipo”. A continuación, se detalla una comparación de las principales características del activo fijo de acuerdo a la NIF C6 Inmueble, Maquinaria y Equipo” y la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR):

Reconocimiento del Activo Fijo

- Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 32)

Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las

actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

- NIF C-6 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”

Un componente que cumple con la definición de propiedades, planta y equipo debe reconocerse inicial y posteriormente como activo si:

- a) es probable que los beneficios económicos futuros atribuibles al activo fluirán hacia la entidad, usando supuestos razonables y sustentables que representen la mejor estimación efectuada por la administración del conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del mismo; y*
- b) el costo de adquisición del componente puede valuarse confiablemente para cumplir con el postulado de valuación.*

Valor del Activo Fijo

- Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 31)

El monto original de la inversión (MOI) comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje

- NIF C-6 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”

Un componente que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo señaladas en el párrafo 42.1 debe valuarse en su reconocimiento inicial a su costo de adquisición.

El costo de adquisición de un componente debe comprender:

a. su precio de adquisición, incluidos los derechos, impuestos y gastos de importación e impuestos indirectos no recuperables; así como honorarios profesionales, seguros, almacenaje y demás costos y gastos que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

b. todos los costos directamente atribuibles necesarios para la ubicación del componente en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración; y

c. la estimación inicial de los costos relacionados con una obligación asociada con el retiro del componente, cuando exista una obligación por parte de la entidad al adquirir el componente o como consecuencia de haber utilizado dicho componente durante un determinado periodo (véase párrafo 44.2.3.1 posterior).

Inicio de depreciación

- Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 31)

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la LISR. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien hubiera sido utilizado por el contribuyente, respecto de 12 meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas aplicables para los ejercicios irregulares

- NIF C-6 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”

La depreciación de un componente debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que 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 administración. La depreciación de un componente debe cesar en la fecha más temprana entre aquélla en que el componente se clasifique como destinado a ser vendido (individualmente o en un grupo de activos que se haya clasificado como destinado a ser vendido) de acuerdo con el Boletín C-15, y la fecha en que se produzca su baja. Por tanto, la depreciación no debe cesar cuando el componente 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 a la actividad, el cargo por depreciación debe ser nulo cuando no haya actividad temporal de producción.

Métodos de depreciación

En este caso la principal diferencia es que la Ley del Impuesto sobre la Renta permite deducir la depreciación hasta el porcentaje máximo autorizado en la mencionada ley. Sin embargo, en la NIF ofrece una variedad de métodos alternativos que la Compañía podrá elegir en base a sus necesidades.

- Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 31)

Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por la LISR, sobre el MOI. El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados. Sin embargo, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR)

- Reglamento Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 73)

El por ciento de deducción de inversiones a que se refiere el artículo 31, párrafo cuarto de la Ley podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate.

Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 20 de este Reglamento o bien, cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste, siempre que el cambio no tenga como efecto que se produzca una pérdida fiscal en el ejercicio de que se trate.

- Reglamento Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 76)

Las inversiones a que se refiere el artículo 36, fracción III de la Ley, serán deducibles, siempre que el contribuyente conserve como parte de su contabilidad, la documentación con la que acredite que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad y presente aviso ante el SAT a más tardar el último día

del ejercicio en que se pretenda aplicar la deducción por primera vez. Para estos efectos se podrá presentar un aviso para todas las inversiones a que se refiere dicha fracción.

- NIF C-6 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”

El método de depreciación elegido por una entidad para un determinado componente debe ser sistemático y razonable; desde un punto de vista conceptual, el mejor método es aquél que enfrente de mejor forma los ingresos y los costos y gastos respectivos conforme el componente sea usado; en otras palabras, dependerá sobre la declinación o descenso en el servicio potencial del componente. Si el servicio potencial declina más rápido en los primeros años, un método acelerado sería el más recomendable; por el contrario, si la declinación es más uniforme, un método de línea recta sería más apropiado. Los métodos de depreciación pueden ser clasificados como:

a. métodos de actividad:

i. método de unidades producidas o de uso,

ii. método de horas trabajadas;

b. método de línea recta;

c. métodos de cargos decrecientes:

i. método de suma de números dígitos,

ii. método de saldos decrecientes:

método de saldo con doble declinación,

método de saldo con declinación a 150%;

d. métodos de depreciación especial:

i. métodos de grupo y compuestos,

ii. métodos híbridos o de combinación.

Factor de actualización

Una de las diferencias entre la depreciación contable y tributaria es la aplicación del factor de actualización, el cual de acuerdo a la al art 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

“Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y

hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.”

Mejoras de inversiones

En este caso, tanto el aspecto tributario como el contable siguen el mismo lineamiento. Para erogaciones realizadas para conservar, mantener o reparar el activo a fin de que se encuentre en condiciones idóneas para su correcto funcionamiento, están serán consideradas gasto del periodo. Por su parte el numeral 75 del RLISR indica que se consideran como parte de las instalaciones o de los bienes, las reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, las que aumentan su productividad, su vida útil o permiten darle al activo de que se trate un uso diferente o adicional al que originalmente se le venía dando. Por lo cual, si se dan estos supuestos se consideran como activos fijos y, por ende, deben deducirse como una inversión a partir del ejercicio en que se realicen las mismas.

- Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 42)

Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo. En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación, que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación

- NIF C-6 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”

Las adaptaciones o mejoras a un componente son desembolsos que tienen el efecto de aumentar el valor del componente existente, ya sea porque aumentan su capacidad de servicio, su eficiencia, prolongan su vida útil o ayudan a reducir sus costos de operación futuros. Aquellos desembolsos que reúnan una o varias de las características anteriores representan adaptaciones o mejoras y, consecuentemente, deben reconocerse como un componente, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento señaladas en el párrafo 42.1.

El costo de las adaptaciones o mejoras debe reconocerse como un componente por separado del costo de adquisición del activo original. Además de contar con una mejor información, el costo de adquisición de la adaptación o mejora puede estar sujeto a una vida útil diferente de la que se aplica al costo de adquisición del activo original.

Ciertos componentes, al efectuar la adaptación o mejora, necesitan ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revestimientos tras un determinado número de horas de funcionamiento, o las partes de una aeronave, tales como turbinas o asientos, pueden necesitar ser reemplazadas varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos componentes pueden ser adquiridos para realizar un reemplazo recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de tuberías de un edificio.

Baja de activos

-Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 43)

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Ello, no es aplicable a las inversiones parcial o totalmente no deducibles. Las pérdidas serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. Será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra. Cuando los activos fijos no identificables individualmente se pierdan por caso fortuito o fuerza mayor o dejen de ser útiles, el monto pendiente por deducir de dichos activos se aplicará considerando que los primeros activos que se adquirieron son los primeros que se pierden. Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien, para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos. La cantidad reinvertida que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del por ciento autorizado por la LISR sobre el MOI del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida. Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a éstas como una inversión diferente. Dicha reinversión, deberá efectuarse dentro de los 12 meses siguientes contados a partir de que se obtenga la recuperación. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos, en dicho plazo, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que concluya el plazo. Los contribuyentes podrán solicitar autorización a las autoridades fiscales, para que el plazo señalado en el párrafo anterior se pueda prorrogar por otro período igual

-NIF C-6 “Inmueble, Maquinaria y Equipo”

El valor neto en libros de un componente debe darse de baja:

- a. por su disposición; 11 o*
- b. cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.*

Cuando una entidad toma la decisión de disponer de un componente o no espera obtener beneficios económicos futuros del mismo debe sujetarlo a lo dispuesto por el Boletín C-15.

La ganancia o pérdida surgida al dar de baja un componente debe reconocerse en un rubro que forme parte de la utilidad o pérdida neta del periodo cuando el componente sea dado de baja, excepto en el caso de una venta con arrendamiento capitalizable en vía de regreso, en cuyo caso debe considerarse lo establecido en el Boletín D-5

4.3 España

En el 2002 el Instituto de Contabilidad y Auditoría en Cuentas (ICAC), dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, publicó el Libro Blanco que detalla las consideraciones a tomar para la reforma de la contabilidad en España, posterior a la publicación del Boletín 41° en el que se compara la normativa vigente en España y las consideraciones del International Accounting Standards Board (IASB) que busca enfocar la información financiera en base a la normativa que rige a nivel internacional. Producto de este análisis se sugirió la adopción de las NIC-NIIF en el ordenamiento contable enfocándose en los sujetos obligados y la forma de adopción.

De acuerdo al Reglamento (CE) N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, publicada el 19 de julio del 2002, se brindan los criterios a considerar para la aplicación en las NIIF en la elaboración de información financiera.

En primer lugar considera, en su artículo 4° - Cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial, que a partir del 01 de enero del 2005, *“las sociedades que se rigen por la ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6 si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de*

cualquier Estado miembro, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables”

En el artículo 5º del citado reglamento, se menciona las “Opciones con respecto a las cuentas anuales y a las sociedades sin cotización oficial” las cuales señalan lo siguiente:

“Los Estados miembros podrán permitir o exigir:

a) a las sociedades mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas anuales,

b) a las sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4, que elaboren sus cuentas consolidadas, sus cuentas anuales o ambas,

de conformidad con las normas internacionales de contabilidad aprobadas conforme al procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6.”

Un concepto claro dentro de las recomendaciones descritas en el Libro Blanco es preservar el principio de neutralidad fiscal, indicando que no deben incluirse las contrapartidas generadas por la implementación del método del Valor Razonable o algún criterio adicional considerado en el proceso de adopción de las NIIF. Por otro lado, considera que la recaudación impositiva debe mantenerse por lo que no debe alterarse ningún pago de impuestos para mantener el modelo vigente.

Si bien las recomendaciones consideradas en el Libro Blanco son muy generales, considera valorar los activos financieros al valor razonable, con lo que difiere de la definición de “Costo Histórico”

La obligación a presentar cuentas anuales de acuerdo a NIIF a partir de enero 2005, en base al apartado de Libro Blanco, en concordancia con el Reglamento CE N° 1606/2002, y que adicional a ello, indica que el Impuesto sobre Sociedades no debe afectar siempre que la base imponible se determine en función a la Información Contable.

La materia contable y tributaria tienen como punto de encuentro que la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) surge a partir del resultado determinado bajo normas contables, tal como se detalla a continuación según la exposición de motivos de la Ley de Impuesto sobre Sociedades (LIS) en el apartado 1:

"determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente".

Por otro lado, se considera que las NIC dadas a conocer por Diario Oficial de las Comunidades Europeas, son normas que se aplican directamente; sin embargo, no cumplen con el principio de Reserva de Ley por no ser generados por las Cortes Generales españolas, y es por ello que, en base al estudio de la Fundación de Estudios Financieros, no aplican para la determinación de la base imponible del IS. A pesar ello, en el análisis del Libro Diario, se observa que una vez que la Comisión de expertos propone la inclusión de métodos para la adopción de NIIF, en base al ordenamiento jurídico español, esta no requiere ser aprobada por Ley para su vigencia.

Los efectos del criterio de Valor Razonable, podrían generar las siguientes situaciones:

En caso que dichos cambios afecten cuentas de resultados, la LIS detalla lo siguiente en su artículo 15.1: *"Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados."*

Un concepto importante, respecto de los Activos Fijo, o *inmovilizado material*, es la amortización. Si bien las normas contables establecidas en España se encuentran adaptadas en base a la normativa de la Unión Europea, las normas tributarias cuentan con diversos métodos o caminos para efectuar la amortización, tal como se detalla en el Capítulo II – Amortizaciones, del Reglamento de Impuesto sobre Sociedades.

Los métodos indicados en el citado Capítulo son:

- *"Artículo 4º: Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto.*
 1. *Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, la depreciación se*

entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.

b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.

c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3.1.º del artículo 11 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en la letra b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en la letra a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de lo dispuesto en la referida letra b) anterior.

2. Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y

b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

3. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean

puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en la letra b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.”

- *“Artículo 5. Amortización según porcentaje constante.*

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según porcentaje constante, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante que se determinará ponderando cualquiera de los coeficientes que resulte de la aplicación de la tabla de amortización establecida en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto por los siguientes coeficientes:

a) 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.

b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.

c) 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El período de amortización será el correspondiente al coeficiente de amortización lineal elegido.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por ciento.

El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

2. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante.

3. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante, aplicando el porcentaje constante a que se refiere el apartado 1.”

- “Artículo 6. Amortización según números dígitos.

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según números dígitos la depreciación se entenderá efectiva si la cuota de amortización se obtiene por aplicación del siguiente método:

a) Se obtendrá la suma de dígitos mediante la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el elemento patrimonial. A estos efectos, se asignará el valor numérico mayor de la serie de años en que haya de amortizarse el elemento patrimonial al año en que deba comenzar la amortización, y para los años siguientes, valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad.

La asignación de valores numéricos también podrá efectuarse de manera inversa a la prevista en el párrafo anterior.”

El período de amortización podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, ambos inclusive.

b) Se dividirá el precio de adquisición o coste de producción entre la suma de dígitos obtenida según el párrafo anterior, determinándose así la cuota por dígito.

c) Se multiplicará la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al período impositivo.

2. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos.

3. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.”

Los criterios que se establecen para la deducibilidad de la amortización es que esta sea efectiva, término que se define en el artículo 12° inciso 1) del capítulo II de las Ley de Impuesto sobre Sociedades, detallada a continuación:

“Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones.

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos.

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento. [...]”

Adicional a ello, en el artículo 3, inciso 3), del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, señala que empezarán a amortizarse desde su puesta en funcionamiento:

“3. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.”

Para una mayor definición del momento que consideran como inicio de amortización válida tributariamente comentaremos la Sentencia, del 09 de noviembre del 2015, que desestima el recurso de casación contra SAN, 06 de junio del 2013, indican que el periodo de prueba de un activo no se excluye del concepto que se encuentre puesto en condiciones de funcionamiento.

Es conveniente precisar que la NIC 16 – Inmovilizado material, en su párrafo 55, indica que la amortización del activo inicia en el momento que se encuentre disponible para su uso.

En el caso en cuestión indica que *“la compleja definición de lo que debe entenderse a estos efectos como «puesta en condiciones de funcionamiento» fue objeto de la Consulta nº 2 del Boletín del ICAC nº 44 de diciembre de 2000 [...]”* y considera que el citado artículo 1.4 del RIS supuso un cambio con respecto a la redacción del reglamento anterior (aprobado por Real Decreto 263/1982, de 15 de octubre). *“Esta modificación implica [a juicio de la recurrente] que no sea necesaria la entrada efectiva en funcionamiento del inmovilizado, sino que se encuentre en condiciones para funcionar. Este matiz permitiría, a diferencia de lo que ocurriría con anterioridad, que se pueda proceder a deducir fiscalmente la dotación a la amortización de aquellos inmovilizados que sí están en condiciones de funcionamiento pero que por cualquier razón no son utilizados [...]”*.

A continuación, se detalla el concepto de puesta en condiciones de funcionamiento:

“Las normas contables y tributarias delimitan el “dies a quo” a partir del cual es posible empezar a practicar la amortización del inmovilizado. Y lo hacen mediante una flexibilización en la medida en que únicamente exigen, a efectos de iniciar la amortización, que el inmovilizado pueda ser objeto de funcionamiento”.

Régimen de Libertad de amortización

Según artículo 90. Entidades Mineras: Libertad de Amortización:

“1. Las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la Sección C), apartado uno, del artículo tercero de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la Sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la Ley de Minas, con especial atención a los recursos minerales energéticos, así como de los que reglamentariamente se determinen con carácter general entre los incluidos en las Secciones A) y B) del artículo citado, podrán gozar, en relación con sus inversiones en activos mineros y con las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, de libertad de amortización durante 10 años contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

2. No se considerará entre las actividades mencionadas en el apartado anterior la mera prestación de servicios para la realización o desarrollo de las citadas actividades.”

Al respecto, se analiza la STS, 23 abril de 2012 por el Recurso de Casación 3280/2008, cuyo conflicto corresponde a la forma en la que se efectúa la Libertad de Amortización por parte de la Compañía. En los fundamentos cuarto y quinto de la sentencia detallan lo siguiente:

“[...] La "libertad de amortización" supone, en principio, la eliminación o desaparición del requisito de la "efectividad" de la depreciación, pues cuando la amortización se practica, en tal supuesto, la cuota deducida no guarda relación directa con la depreciación del bien; lo que, a su vez, supone la no necesidad del requisito de la "contabilización" de la depreciación.”

“[...] Esto es, no dan a conocer la diferencia entre la depreciación efectiva y la amortización libre, y es preciso constatar la veracidad de lo deducido por la parte actora en cada uno de sus ejercicios. Tampoco ese documento de parte que figura en el expediente a los folios 30 y se tiene la suficiente objetividad como para destruir la veracidad que llevan aparejada las actas de inspección. Pero es que además con esa prueba de peritos se están exponiendo unos datos que la entidad recurrente, en su caso, debería de haber aportado a la Inspección que es lo que no efectuó por lo que

lógicamente el resultado de la liquidación no es otro que el aumento de la base imponible al excluir la libertad de amortización que practica el recurrente.[...]”

“Se concluye tales omisiones sólo imputables a la entidad recurrente. La existencia de este beneficio fiscal en que se configuró la libertad de amortización justifica el que se extremen los mecanismos de control para asegurarse que se lleva a cabo en los términos y dentro de los límites a los que nos hemos referido. Ello se consigue únicamente con el soporte documental y contable que ha sido despreciado por Minas del Principado, S.A.” (STS, 2012)

Valor residual

Contablemente, el valor residual se define como *“El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil”* de acuerdo al párrafo 6 de la NIC 16 regulada en España.

Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, artículo 3º, inciso 2), señala que *“Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. [...]*”

El valor residual no impacta a nivel contable ni fiscal de acuerdo a su definición en sus respectivas normas. Por otro lado, en muchas ocasiones el Valor Residual es muy pequeño y no alcanza a recuperar el valor del activo por lo que no cuenta con carácter inmaterial.

CONCLUSIONES

- El proceso de globalización que experimentan los negocios obliga cada día a más países a tener un lenguaje de negocios común, el Perú no es ajeno a ello. En este contexto, las compañías peruanas que adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera tuvieron que realizar una serie de ajustes vinculados principalmente al valor depreciable y la vida útil de sus activos fijos.
- La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 “Propiedades, Planta y Equipo” ha cambiado el modelo de valuación de los activos del modelo del costo histórico al modelo del valor razonable, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento mantienen el costo histórico como modelo de valuación de los activos fijos, ello genera diferencias temporales y permanentes en la determinación del Impuesto a la Renta.
- Con la implementación de las Normas Internacionales de Información financiera, las Compañías debieron incluir en el tratamiento de sus activos fijos conceptos como valor razonable, provisiones de deterioro, valor residual, componetización, vidas útiles, costos posteriores, provisión por desmantelamiento, entre otros. En algunos casos, las estimaciones contables incluidas aumentan o disminuyen el costo de los activos fijos y por tanto su valor depreciable, sin embargo, consideramos que estas estimaciones contables no deben ser tomadas en cuenta para la determinación del costo computable e incidir en cálculo de la depreciación tributaria.
- La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 “Propiedades, Planta y Equipo” establece que la depreciación se realizará por cada uno de los componentes que tenga un costo significativo en relación al total del costo del elemento. Por su parte, la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento establecen que la depreciación se realizará sobre los bienes o unidades del activo fijo. En este contexto, existe incertidumbre en relación a si la depreciación tributaria debe realizarse por componentes o por elementos del activo fijo. Cabe mencionar que el depreciar los activos fijos por componentes o elementos no genera un cambio en el total de la depreciación de los activos, pero sí en la distribución de la depreciación durante la vida útil de los activos.

- La Norma Internacional de Contabilidad N° 16 “Propiedades, Planta y Equipo” establece que las Compañías deberán reconocer como costos posteriores aquellos desembolsos que cumplan con el criterio de reconocimientos de un elemento de propiedad, planta y equipo, esto es, que sea probable que la Compañía obtenga beneficios económicos futuros y el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad. Cuando el costo posterior modifique la vida útil del activo, la Compañía deberá determinar un nuevo costo y depreciarlo en el plazo de la nueva vida útil asignada, este nuevo valor depreciable se determinará sumando el costo inicial menos la depreciación acumulada más el costo posterior. Sin embargo, para efectos tributarios, la depreciación se calculará sobre el costo inicial más el costo posterior, esta depreciación estará limitada por las tasas de depreciación máximas establecidas en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para aquellos activos distintos a edificios y construcciones.
- El requisito de la contabilización de la depreciación en los libros y registros contables establecido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera el principio de legalidad que rige nuestro sistema tributario, toda vez que la determinación de uno de los elementos que configura el tributo, siendo para este caso la base imponible del Impuesto a la Renta y que comprende, entre otros elementos, a la determinación del gasto por depreciación, está siendo supeditado al cumplimiento de un requisito establecido en una norma de inferior jerarquía como lo es el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y no en la propia Ley. Asimismo, las posiciones adoptadas por la Administración Tributaria en los informes N°0134-2015-SUNAT/5D0000 N° 025-2014-SUNAT/4B0000 estarían vulnerando los principios constitucionales de igualdad y el de no confiscatoriedad, toda vez que, sobre un mismo hecho se ha establecido tratamientos diferenciados y la posición de la Administración Tributaria no permitiría recuperar la inversión efectuada en la adquisición de activos, respectivamente.

RECOMENDACIONES

- Modificar el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para excluir el requisito de la contabilización en los libros y registros contables para la deducibilidad del gasto por depreciación, ello con la finalidad de no vulnerar el principio de legalidad.
- Modificar el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta para incluir el requisito de la contabilización de la depreciación en los libros y registros contables para la deducibilidad del gasto por depreciación. Agregar en la citada redacción que el requisito de la contabilización no será aplicable en aquellos en que por aplicación de las normas contables se registren estimaciones que disminuyan el costo de los activos fijos y por tanto su valor depreciable. Estas estimaciones contables incluyen, entre otros, el valor razonable, valor residual, la devaluación y deterioro.
- Modificar el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta para señalar que la depreciación se realizará sobre el valor de los elementos del activo fijo o los componentes, en los casos que se haya identificado componentes. Asimismo, regular que la asignación del valor de los componentes deberá ser sustentada por un profesional independiente, competente y colegiado.

REFERENCIAS

- Díaz Becerra, Oscar; Duran Rojo, Luis Alberto; Valencia Median, Amalia (2012). Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal para los elementos de propiedades, planta y equipo: el caso peruano, Actualidad Contable.
- De la Vega, Beatriz y Barja, José (febrero 2014). “Impacto de la NIC 16 -Propiedades, Planta y Equipo- en la determinación de la depreciación tributaria”, IFA.
- Duran Rojo, Luis Alberto (diciembre 2014). La contabilidad y su relación con el Derecho Tributario y la responsabilidad social empresarial – Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 60 págs. 121-146.
- Apaza Meza, Mario (diciembre 2008), “Alcances sobre el concepto de valor razonable”, Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 36. págs. 89-134.
- Campos Pavon, Samuel (junio 2015). Buenas prácticas a considerar en la implementación de las IFRs. Caso IAS 16 - Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 62. págs. 49-74.
- Castro Gálvez, Luis; Alvis Alvaro, Estela (2012). La implicancia tributaria en las normas contables de los bienes catalogados como Inmuebles, Maquinarias y equipos. I foro internacional de Tributación y contabilidad, tomo I, págs. 157 -167.
- Ortega Salavarría, Rosa (2012). El reconocimiento de activos fijos tangibles. La necesaria aplicación de la regulación contable para un adecuado tratamiento tributario. I foro internacional de Tributación y contabilidad, tomo I, págs. 169 -182.
- Gálvez Rosasco, José (2012). Ubicación de las NIIFs en el universo tributario a propósito del tratamiento de las mejoras introducidas con carácter permanente. I foro internacional de Tributación y contabilidad, tomo I, págs. 45 - 66.
- De Velazco Borda, Jorge Luis (2014). Implicancias tributarias en la aplicación de las normas contables: Activo fijo. II foro internacional de Tributación y contabilidad, tomo II, págs. 285-295.

Bravo Cucci, Jorge (2014). La Contabilidad como fuente de derecho. II foro internacional de Tributación y contabilidad, tomo II, págs. 249-255.

Bravo Cucci, Jorge (2002). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Ponencia presentada en las VII Jornadas Nacionales de Tributación IFA, Lima, Perú.

Bravo Sheen, David, (2014). La aplicación de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: algunas consideraciones. Ponencia presentada en el II Foro de Tributación y Contabilidad IPIDET. Editorial Thomson Reuters. Lima, Perú.

Duran Rojo, Luis y Mejía Acosta, Marco (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario, 1, páginas 50-51. AELE.

García Novoa, César. (2007). Las normas internacionales de contabilidad y su influencia en la imposición de la empresa. Revista Colombiana Mundo Fiscal, N° 3. Colombia.

Montero, Luis (2011). ¿Queremos un país NIIF? Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario, 2. AELE. Lima, Perú.

Ramos Ángeles, Jesús A. (2015). El rol de la contabilidad y las normas internacionales de información financiera (NIIF) frente al derecho tributario. Informativo Caballero Bustamante, N° 810, pp. A1-A6. Lima.

Valle Larrea, Carlos. (2014). Correlación y simetría. Dos conceptos vitales para entender la evolución actual de las Normas Internacionales de Información Financiera. Libro I Foro Internacional de Tributación y Contabilidad. Tomo I. IPIDET. Editorial Thomson Reuters. Lima.

Cruz Padial, I. (1996). Impuesto sobre sociedades: fiscalidad versus contabilidad. Revista Técnica Tributaria, 33, 15-27.

Sánchez Fernández de Valderrama, José Luis (2014) Teoría y práctica de la contabilidad (3a. ed.). Madrid, ESPAÑA: Larousse; Ediciones Pirámide.

Illanes Álvarez, J. F. (febrero, 2013). Estrategias para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación NIIF y normas tributarias. (1ª ed.). Lima, Perú: Autor.