



CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 40

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C



Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

**LA DEPRECIACIÓN NO DEDUCIBLE DE ACTIVOS
DESVALORIZADOS POR NIIF
CUESTIONAMIENTO DE LAS IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
DEL AJUSTE CONTABLE**

Rubén L. del Rosario Goytizolo

La inversión empresarial lleva consigo la expectativa de su recuperación fiscal y objetiva en el desarrollo de los negocios. Cuando tal recuperación es obstaculizada por interpretaciones poco técnicas se desnaturaliza el impuesto a la renta y se desalienta la inversión en el país.

Palabras clave: depreciación, causalidad e impuesto.

El principio de causalidad consagrado en nuestra legislación del impuesto a la renta¹ sostiene y exige la determinación de la base imponible de dicho impuesto sobre la base de la sustracción de todos aquellos costos o gastos necesarios para generar la renta neta o para mantener su fuente generadora. Ello supone la plena convicción de la utilidad que se pretende gravar, luego de haber reconocido todos los elementos que contribuyeron a tal propósito, salvo que la propia ley hubiera establecido alguna limitación o prohibición expresa, lo que de suyo debe ser atendible, aunque no necesariamente comprensible.

Sin ánimo de entrar en un escenario probablemente subjetivo de discusión sobre las justas razones que el legislador pudiera tener para limitar la deducción de determinados gastos, no puede ser materia de debate aquello que en principio es legalmente reconocido como costo o gasto deducible, por la interpretación de exigencias formales que se convierten en sustanciales. La depreciación de los bienes del activo fijo constituye una parte importante de la inversión que objetivamente se realiza en la actividad empresarial, y cuyo reconocimiento contable y tributario materializa en gran medida el propósito del empresario y el objetivo fiscal de gravar una renta real.

¹ Artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004.

Sin embargo, aunque resulta incómodamente familiar en el tiempo, hemos venido enfrentando observaciones fiscales que se sostienen en argumentos formales que, si bien son necesarios para el control tributario de la Administración, suelen escalar a un nivel en el que colisionan severamente con el principio de primacía de la realidad o simplemente con la realidad económica de la inversión.

En efecto, hemos tenido diversas experiencias de fiscalización o jurisprudenciales que nos han llamado la atención por su desmedida atención en la documentación sustentatoria de las operaciones y en las formas de los registros contables, al punto de negar la esencia de un costo o gasto clara y directamente determinante de la utilidad, como es la depreciación de los bienes que intervienen en el proceso productivo.

Desde el año 2013, un importante número de empresas en el Perú se vieron obligadas a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a fin de alcanzar un alto estándar de calidad informativa en sus estados financieros. Para tal efecto, no solo se revisaron políticas contables, sino también valores de activos y debieron ser ajustados para alcanzar la calidad anhelada. En ese propósito técnico y normativo, el valor de los activos quedó modificado como consecuencia de la adopción de las NIIF, que requerían el reconocimiento de un valor *razonable* en la valoración patrimonial de los bienes. Así, el valor de adquisición o construcción (valor histórico) fue modificado contablemente para, en algunos casos, mostrar un mayor valor (revaluación) o uno menor (desvalorización).

Esta revisión y modificación de valores evidenciaron en no pocos casos que la práctica contable en el Perú había tomado estimaciones anuales de depreciación menores a las que realmente correspondían, mostrando saldos netos en libros mayores a lo que realmente demostraron en el proceso de adopción de las NIIF.

Esta situación obligó a las empresas, y aún lo sigue haciendo, a reconocer la desvalorización de los bienes del activo fijo por la pérdida de su potencial generador de beneficios económicos que no había sido reconocido en años anteriores bajo el pretexto de aplicar una estimación regulada fiscalmente, pero incoherente con el real desgaste del activo en el tiempo. En términos de la dinámica contable, la desvalorización fue registrada con cargos a los resultados acumulados como una «forma» de reconocer las depreciaciones no contabilizadas en años anteriores, cuya naturaleza sin duda se centraba en el uso, el desuso o la obsolescencia, principales agentes de depreciación o desvalorización natural.

En el marco de este panorama técnico y normativo contable, durante los meses de febrero de 2014 y junio de 2016, la Administración Tributaria informó (Informes 25-2014-SUNAT/4B0000 y 120-2016-SUNAT/5D0000), de modo confrontacional, que el importe de la depreciación calculada sobre la parte desvalorizada de los activos

fijos por adopción de NIIF «no es deducible» para fines de la determinación de la renta neta imponible, base de cálculo del impuesto a la renta.

Como hemos insinuado anteriormente, la práctica contable desarrollada en el Perú durante casi todo el siglo pasado estuvo notoriamente influenciada por criterios y exigencias normativas de naturaleza fiscal, contenidos en la legislación y reglamentación del impuesto a la renta, que registraban las operaciones y preparaban los estados financieros como si el único usuario interesado en ellos fuera la propia Administración Tributaria o el Gobierno a quien ella representa.

La profesión contable en el Perú apreció el convencionalismo universal sobre la imperiosa necesidad de preparar y presentar estados financieros con características cualitativas de información fidedigna, veraz, neutral, entre otras igualmente importantes. La adopción de las NIIF en el Perú respondía a esa necesidad y exigencia de calidad sin prever el serio problema que se originaría en el terreno fiscal.

De un lado, se confirmaba lo que los doctrinarios contables ya habían señalado con anticipación, que la práctica contable en el Perú había errado sus criterios de preparación y presentación de los estados financieros, y que se hacía necesario corregir tales errores en el marco de la adopción de las NIIF, a fin de cumplir técnica y cualitativamente con tal responsabilidad.

En ese proceso, el valor contable de los activos revelaba beneficios económicos caducos, inexistentes o insostenibles a la luz de las valorizaciones que se practicaron, y que evidenciaron que las depreciaciones tributarias de años anteriores no habían resultado el mejor patrón de medición contable del desgaste por el uso, el desuso o la obsolescencia.

Atendiendo al concepto de valor razonable, las empresas se vieron obligadas a tener que ajustar (castigar) parte del valor de sus activos con cargo a los resultados acumulados, con lo cual cercenaron el valor contable y lo redujeron hasta su valor razonable, y, de otro lado, eliminaron parte del valor depreciable en los períodos siguientes.

Bajo un enfoque contable, el gasto por depreciación de los activos fijos luego de la adopción de las NIIF debe ser calculado sobre el nuevo valor depreciable (el reducido). Ello implica que el importe total de las depreciaciones contabilizadas en el resto de la vida útil será igual al valor reducido del activo sin mayor gasto por depreciación que afecte los períodos posteriores a tal adopción. Sin embargo, esa conclusión técnica y válidamente atendible en el escenario contable no puede ser justificante de la negación del derecho a la deducción del gasto que por tal concepto el contribuyente debe atender en estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario, que sostiene esa deducción bajo lineamientos normativos distintos a los contables.

La Administración Tributaria ha sostenido por medio de los informes referidos que la depreciación calculada sobre el costo tributario anterior al ajuste no es deducible en la determinación de la renta neta imponible. En función a ello, ha argumentado que tales depreciaciones no cumplirían con el requisito de su registro contable. En efecto, el principal argumento que embandera la conclusión de dicha entidad radica en la exigencia reglamentaria y formal según la cual «La depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables (segundo párrafo del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), sobreponiéndola al planteamiento contenido en la ley.

En este extremo, el principio de jerarquía de las normas nos lleva a aceptar que, en el eventual conflicto normativo entre una norma de mayor jerarquía, como la ley, frente a otra de menor jerarquía, como la contenida en un decreto supremo reglamentario, se debe privilegiar lo dispuesto por la ley. Si bien la norma reglamentaria condiciona la deducción de la depreciación a su registro contable, la Ley del Impuesto a la Renta establece que el cálculo de la depreciación se debe practicar sobre el costo de adquisición sin establecer ninguna otra limitación ni prohibición expresa que debiera ser atendida (artículo 41° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta). Se trata, en todo caso, de un diferimiento tributario en el reconocimiento del gasto por depreciación de aquella parte del valor de los activos que por adopción de NIIF tuvo que reconocer su desvalorización con cargo a los resultados acumulados en una suerte de precipitación de la depreciación tributaria.

En esa misma línea, podría sostenerse que la forma de contabilizar las operaciones no impide el derecho de la deducción, tal como literalmente plantea el primer párrafo del artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo que la afectación de las depreciaciones con cargo a los resultados acumulados no contraviene el propósito legal de la deducción.

En tal sentido, la norma reglamentaria plantea una diferencia temporal, trasladando la deducción tributaria dentro de los límites porcentuales hacia los períodos en los cuales el valor contable se encuentre totalmente depreciado, conservándose un saldo tributario por depreciar, en cuyo caso la deducción opera por vía declarativa (segunda disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF).

Consideramos que una clara inversión en bienes productores de renta gravable no puede quedar mutilada en su reconocimiento fiscal por la reglamentaria y no legal razón de un registro contable aparentemente omitido cuando, en realidad, el cargo a los resultados acumulados es una forma anticipada de reconocer la depreciación, con lo cual el requisito contable ha sido satisfecho de modo anticipado por adopción de las NIIF.

En este extremo de análisis y cuestionamiento, consideramos que la Administración Tributaria debería revisar el contenido de sus informes a la luz del principio de jerarquía normativa, pero principalmente en atención al principio de causalidad, puesto que su interpretación niega la deducción de una inversión real y probada en la realización de actividades generadoras de renta gravable.

Mantener esa posición institucional, además de generar un innecesario conflicto, que de seguro se ventilará en los procesos administrativos, así como en las salas del Poder Judicial de ser necesario, no cabe duda de que germinará en un desaliento a la inversión, motivado por una interpretación que, en la medida en que es importante en su fuente, no debería soslayar el principio de causalidad de la deducción de gastos en la determinación del impuesto a la renta por aspectos meramente formales.