

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS  
(MAQUINARIAS Y EQUIPOS) QUE HAN SIDO VALORIZADOS EN APLICACIÓN DE  
LAS NIIF BAJO EL CRITERIO DEL “VALOR RAZONABLE”**

**Trabajo de investigación para optar el grado académico de magíster en Derecho  
de la Empresa**

**AUTOR**

**Roberto Pablo Rocano**

**ASESOR:**

**Renné Antonieta Villagra Cayamana**

**Setiembre, 2019**

## **RESUMEN EJECUTIVO:**

La depreciación mantiene un tratamiento diferenciado desde el punto de vista contable (financiero) y desde el punto de vista tributario. Contablemente, las compañías que adopten las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) pueden establecer el valor de sus activos fijos a partir de su costo histórico (valor de adquisición arrastrado a la fecha) o a partir de una estimación denominada valor razonable; sin embargo, tributariamente, la depreciación debe aplicarse a partir del valor de ingreso al patrimonio (costo histórico). La problemática se genera cuando las compañías adoptan el valor razonable de sus activos fijos para efectos financieros (NIIF) y éstos difieren en un mayor o menor monto respecto al costo histórico, generando una base de cálculo distinta para efectos de determinar la depreciación contable y tributaria. Esta situación ha resaltado aún más con la emisión por parte de la Administración Tributaria del Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 de 28 de febrero de 2014, en el que señala que en caso el valor razonable de los activos fijos sea inferior al costo histórico, la diferencia no podría depreciarse y tampoco podría utilizarse como gasto (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Intendencia Nacional Jurídico, 2014, pp. 2-4).

Ante este escenario las compañías han desarrollado tres posibilidades de tratamiento: i) aplicar la depreciación utilizando como base de cálculo el valor razonable (menor al costo histórico), ii) aplicar la depreciación utilizando el valor razonable (menor al costo histórico), pero difiriendo el monto no depreciado (costo histórico menos valor razonable) al final de la vida útil para tomar el gasto en esa oportunidad, iii) aplicar la depreciación a partir del costo histórico (mayor al valor razonable). En el presente trabajo se realizará un análisis de la situación desde un enfoque contable y desde la perspectiva tributaria, apoyándonos en la normativa, jurisprudencia y doctrina, a fin de identificar la mejor alternativa.

## ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ÍNDICE	2
I. INTRODUCCIÓN:	5
II. CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO	13
II.1 INVERSIONES EN EL PERU y SU INCIDENCIA EN LA DEPRECIACIÓN	13
II.2 ¿Qué son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?	19
II.2.1 Distinción entre NIC Y NIIF.	20
II.2.2 Características de las NIC y NIIF.	20
II.2.3 Reglas de transparencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE.	20
II.3 Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIIF en el Perú:	22
II.3.1 Antecedentes normativos.	22
II.3.2 La presentación de estados financieros y las NIIF.	25
II.3.3 Preparación de estados financieros en el sector privado.	26
II.3.4 Adopción por primera vez de las NIIF.	27
II.4 La depreciación.	30
II.4.1 Depreciación contable.	30
II.4.2 Depreciación tributaria.	34
II.5 La depreciación en la legislación peruana.	39
II.5.1 La depreciación en la Ley del Impuesto a la Renta.	39
II.5.2 La depreciación en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.	40
II.6 Pronunciamientos de la SUNAT.	41
II.6.1 Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000.	41

II.6.2 Informe N° 006-2014-SUNAT/4B0000.	42
II.6.3 Informe N° 120-2016-SUNAT/5D0000.	42
III CAPÍTULO 2: Problemática	44
III.1 Cuando el valor razonable es mayor al costo histórico.	44
III.2 Cuando el valor razonable es menor al costo histórico.	44
III..2.1 Aplicar la depreciación respecto al valor razonable (menor al costo histórico).	45
III.2.2 Aplicar la depreciación respecto al valor razonable (menor al costo histórico), pero diferir las diferencias entre el costo histórico y el valor razonable al final de la vida útil para tomar el gasto en esa oportunidad.	46
III.2.3 Aplicar la depreciación a partir del costo histórico (mayor al valor razonable).	46
IV CAPÍTULO 3: Hipótesis	48
IV.1 Exceso del reglamento respecto a lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta.	48
IV.2 El texto del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta contiene un fin imposible.	51
IV.3 ¿Las NIIF deben aplicarse para determinar las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta?	53
IV.4 ¿La nueva regulación del devengado de los ingresos tiene incidencia en la depreciación?	58
IV.5 La capacidad contributiva como sustento de la deducción por depreciación.	58
IV.6 La NIC 12: reconocimiento expreso que las normas contables tienen naturaleza distinta a la legislación tributaria.	60

IV.7 ¿La contabilización es un requisito para la depreciación tributaria?	61
IV.8 Violación al principio de no confiscatoriedad.	65
IV.9 las NIIF en la Ley General de Sociedades y libros contables.	66
V. CONCLUSIONES	68
VI BIBLIOGRAFÍA	71

## **I. INTRODUCCIÓN:**

### **1.1 Tema**

Mediante la depreciación las compañías reconocen el desgaste sufrido de sus activos fijos en el desarrollo de sus actividades, resultando de suma importancia efectuar un cálculo correcto por cuanto tendrá incidencia directa en los estados financieros y en la determinación del Impuesto a la Renta. En ese sentido, la depreciación puede ser calculada desde dos vertientes, una desde la perspectiva contable y financiera, de acuerdo a los criterios establecidos por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y otra, desde la perspectiva tributaria, de acuerdo a las normas vinculadas al Impuesto a la Renta. Cada una de las perspectivas mantiene su propia razonabilidad y desarrollo, pudiendo producirse diferencias en su tratamiento. No obstante, es un hecho que la contabilidad es más versátil que la tributación, por cuanto tiene como objetivo adecuarse de manera más próxima a la realidad económica, mientras que la tributación requiere de la activación del aparato legislativo, lo cual lo convierte en un procedimiento lento y tedioso, cuyo objetivo es establecer un régimen contributivo.

La unificación de los criterios contables a nivel mundial ha sido el motivo por el cual los países han iniciado procesos de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), siendo uno de lo más claros ejemplos la armonización llevada a cabo en la Unión Europea, donde por acuerdo todos los países de dicho bloque se han oficializado de manera conjunta las NIIF, con la finalidad de ofrecer respuestas oportunas acordes a la velocidad de las operaciones y proveer de mejores herramientas al momento de tomar decisiones. La inclusión de estas normas internacionales se ha venido dando de manera paulatina en los distintos países de cada continente, conforme señala García (2006, pp. 39-41).

El Perú ha seguido la tendencia internacional de ir adoptando las NIIF de manera gradual, así el 25 de junio del año 2011 apareció publicado en el periódico Oficial de normas legales, El Peruano, la Ley que Promueve las Emisiones de Valores Mobiliarios y Fortalece el Mercado de Capitales (Ley N°29720, 2011, art. 5), en cuyo artículo 5° dispuso la obligatoriedad de publicar la información financiera de las empresas que no se encontraban bajo la supervisión de la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV), debiendo tenerse en consideración que antes de la referida norma, sólo se encontraban obligadas a presentar los estados financieros las entidades supervisadas por la SMV, que son básicamente aquellas que cotizan en bolsa. Sin embargo, de

manera posterior el Tribunal Constitucional declaró que la obligación de publicar los estados financieros para aquellas empresas que no cotizan en bolsa implicaba la vulneración a su derecho a la intimidad, motivo por el cual declaró su inconstitucionalidad.

Por otro lado, es interesante lo dispuesto por la Ley General de Sociedades, en cuya sección sexta, referida a los Estados Financieros y Aplicación de Utilidades, ha señalado que las empresas deben aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados, con lo cual, las empresas que no cotizan en bolsa también se encontrarían obligadas a aplicar las NIIF, ya que las Normas internacionales de Contabilidad resultan equiparables a los principios contables (Ley N° 26887, 1997, artículo 223). Este proceso de adopción de las NIIF también ha estado vinculado al objetivo que viene persiguiendo el Perú desde hace algunos años, de llegar a ser parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Al sustentarse las NIIF en una base normativa (Ley General de Sociedades), en la práctica las compañías han decidido su adopción gradual, pudiendo identificarse principalmente entre aquellas que mantienen una envergadura importante (empresas mineras, pesqueras, eléctricas, construcción) y a aquellas que deben responder ante sus casas matrices ubicadas en el extranjero. Según Jorge Tua Pereda (1983) en tanto exista comercio internacional e inversiones en distintos estados, resultará necesario contar con prácticas contables similares que permitan una lectura de los estados financieros desde cualquiera de los extremos de las operaciones (citado por Diaz, Duran y Valencia, 2012, pp. 6-7).

Las compañías que decidan la adopción de las NIIF deben pasar por un procedimiento de planificación, sinceramiento de cuentas, estimaciones y cambio de políticas, debido a que este nuevo escenario implica la realización de diversos ajustes a las políticas contables que venían aplicando. En ese contexto, uno de los elementos más importantes de la adopción de las NIIF constituye el establecimiento del valor de los activos fijos, por cuanto implica un elemento importante del activo dentro del estado financiero y porque será la base para la deducción de la depreciación tanto contable como tributaria. El valor de los activos fijos puede ser determinado a partir del cálculo del valor histórico (costo de adquisición) o a través de la estimación de un valor razonable (costo atribuido).

La opción de arrastrar el costo histórico de los activos fijos hasta obtener un valor actual podría resultar complicado de realizar, sobre todo si no se cuenta con toda la documentación desde la fecha de adquisición o si el desgaste no ha sido debidamente

controlado y reflejado. La otra opción para establecer el valor de los activos fijos es utilizar la estimación del valor razonable mediante una tasación, cuyo concepto para la NIIF 1 (que regula la adopción inicial de las NIIF) es el “Costo Atribuido”. Esta segunda posibilidad suele ser la más utilizada por su practicidad, ya que permite obtener su valor actual de realización a partir de estimaciones.

## 1.2 Problema

La disciplina contable busca identificar la realidad económica de las operaciones, para lo cual permite el uso de estimaciones como el cálculo del valor razonable. Sin embargo, estos conceptos contables ¿hasta qué punto influyen en el cálculo del Impuesto a la Renta?, ¿los nuevos criterios del devengado en la legislación tributaria implementados a partir de la vigencia de la NIIF 15 influyen en la determinación de la depreciación?, ¿la contabilidad representa un medio probatorio único para determinar el impuesto?, Definitivamente, son interrogantes que se desarrollarán a lo largo de la investigación a fin de establecer si corresponde, o no, su aplicación directa en la determinación de la depreciación tributaria, analizando para ello los criterios que la SUNAT ha vertido al respecto.

En relación a lo señalado, Zaldivar sostiene que el objetivo de la contabilidad ha sido siempre reflejar la realidad económica y financiera de las compañías, toda vez que dicha información permitirá predecir los efectos de las operaciones, resultando de suma importancia para la toma de decisiones, más aún si la información ha sido elaborada con las mismas directrices, lo cual implica un grado de seguridad para los operadores. El autor también señala que las NIIF buscan la primacía de la sustancia económica sobre la forma, de ahí la importancia de que a partir del valor razonable se pueda obtener conocimiento de la valuación actual de los activos fijos (2014, p. 68).

Córdova, por su parte, realiza un análisis de la incidencia de las NIIF en la tributación, llegando a la conclusión que la normativa contable constituye una fuente interpretativa, al igual que otras disciplinas especializadas como la economía, y que sólo se constituiría como fuente normativa del derecho tributario, si existiera una disposición legal que así lo disponga (2016, pp. 57-58). Esta posición resulta muy interesante, por cuanto se fundamenta en el respeto al principio de legalidad el cual se encuentra reconocido constitucionalmente,

Durán y Mejía al abordar el tema sostienen que en el Perú rige un sistema de balances independientes, según el cual las empresas deben elaborar un balance en base a la



normativa contable y otro balance en base a la normativa tributaria, siendo independientes entre sí, de tal manera que, si existe un error en la contabilización, no implique que deba efectuarse necesariamente una rectificación tributaria y viceversa. Así se debe evitar que las normas de la Renta Empresarial induzcan a la “tributización de la contabilidad” o “dependencia inversa”; lo que se puede entender como el incentivo de las normas tributarias en el proceso de elaboración de los EEEF. Los autores señalan como ejemplo de este fenómeno el Informe N° 6-2014/4B0000 del 13 de enero de 2014, en el cual la SUNAT opina que el cálculo de la depreciación debe aparecer anotado en un documento especial, denominado “Registro de Activos Fijos”, el mismo que debe haber sido elaborado en aplicación de la norma tributaria y no en base a las normas contables. (2016. pp. 259-260). Este pronunciamiento de la SUNAT resulta un claro ejemplo de la finalidad del Registro de Activos Fijos, por cuanto señala que su razón de ser es para permitir un efectivo control tributario.

La determinación del valor del activo fijo, resulta de vital importancia para las compañías, por cuanto tendrá influencia directa en el balance general y porque a partir de ella se procederá al cálculo de la depreciación, tanto bajo los parámetros de la contabilidad, como de las normas tributarias, pudiendo coincidir o no. Por ello, nos preguntamos si ¿para determinar la depreciación tributaria se debe tomar como base de cálculo el valor histórico o el valor razonable de los bienes?

Contablemente la depreciación se entiende como el reparto proporcional del valor depreciable de cierto activo, el mismo que debe producirse en el transcurso de su vida útil. Tributariamente la depreciación es entendida como un derecho basado en la capacidad contributiva, puesto que para generar ingresos necesariamente el activo sufre un desgaste, lo cual debe ser reconocido a fin de no ser confiscatorio.

Las NIIF han evolucionado los conceptos básicos de valorización, así inicialmente el costo histórico era el método uniformemente utilizado para luego sufrir una evolución vertiginosa en los años recientes, lo cual ha generado un paso al concepto de valor razonable. Asimismo, los autores señalan que las normas tributarias se han mantenido rezagadas con el concepto de costo histórico, el cual era el vigente al momento en que se generó la regulación tributaria. Esta diferencia genera una distinta medición y reconocimiento de los estados financieros (Díaz et al., 2012, p. 6).

El valor razonable de los activos fijos puede arrojar un mayor o un menor importe respecto al costo histórico. ¿En caso se obtenga un valor razonable del activo fijo mayor al costo histórico, la depreciación contable se tendría que aplicar sobre ese mayor valor estimado?; ¿en caso el valor razonable sea menor al costo histórico la depreciación

contable se aplicará sobre el mayor valor determinado?, ¿cuál es el efecto tributario en ambas posibilidades?

El presente trabajo busca establecer las implicancias tributarias que se generarían en la depreciación de los activos fijos que han sido valorizados (según NIIF) en base a un valor razonable (Costo atribuido) que resulte inferior o superior al valor histórico (costo de adquisición).

En especial, se determinará si es posible la deducción de la depreciación para efectos tributarios, a partir de la opción de considerar al valor histórico (costo de adquisición) de los activos fijos (maquinaria y equipos) como el correcto criterio de valoración, a pesar que desde el punto de vista contable dichos activos fijos hayan sido valorizados a partir del valor razonable, generándose diferencias que pudieran aumentar o disminuir su valor por efecto de la aplicación de las estimaciones permitidas por las NIIF.

Sobre el particular la Administración Tributaria ha emitido pronunciamientos que han generado gran controversia, por cuanto ha adoptado una posición formalista que podría generar gran perjuicio a los contribuyentes y resultaría atentatorio de diversos principios tributarios. Así en el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 de 28 de febrero de 2014, la SUNAT fue consultada sobre la posibilidad de deducir como gasto, vía declaración jurada, la diferencia de la depreciación calculada en base al valor razonable disminuido y el costo histórico de cierta maquinaria (mayor al valor razonable), tomando en consideración que la contabilidad se realizó en base al valor razonable (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Intendencia Nacional Jurídico, 2014, pp. 2-4).

En respuesta dicha institución señaló que la depreciación generada por la diferencia entre el costo histórico y el valor razonable no correspondía que fuera deducida como gasto de manera directa en la declaración jurada. Asimismo, la Administración señaló que resultaba necesario que el cálculo de la depreciación aparezca tanto en el registro de activos fijos como en los registros contables para que pueda ser tributariamente aceptada.

En esa misma línea de ideas, la Administración Tributaria señaló en el Informe N° 006-2014-SUNAT/4B0000 que *“no se entiende contabilizada la depreciación si sólo se consigna la depreciación en el registro de activos fijos, ya que éste tiene efectos de control sólo para fines tributarios, pero no para fines contables”* (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Intendencia Nacional Jurídico, 2014, pp. 1-2).

Es de notar que para la SUNAT la formalidad del registro resulta más importante que el derecho mismo de la depreciación, lo cual merece un análisis más profundo, ya que, de lo contrario, se estaría privilegiando la forma sobre el fondo, abriendo el debate de lo que realmente importa la contabilidad para el cálculo tributario. .

De manera similar al informe precedente, el año 2016 la SUNAT emitió el Informe N° 120-2016-SUNAT/5D0000 referido a la obligación de la contabilidad para el uso de la depreciación. En esta oportunidad se le consultó por un caso en el que por aplicación de las NIIF se había rebajado el valor razonable de un activo fijo y el ajuste se contabilizó con cargo a los “resultados acumulados”. En esta oportunidad la variante en la consulta fue que la anotación de la depreciación sobre el costo histórico (mayor al valor razonable) para efectos tributarios, se realizó a través de cuentas de orden y no en los asientos contables (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Intendencia Nacional Jurídico, 2016, pp. 1-3).

En respuesta la Administración señaló que los asientos de orden no calificaban como registros contables, por lo que su uso no implicaba el cumplimiento del requisito de la contabilización de la depreciación. Esta propuesta de cumplir con la formalidad por medio de asientos de orden se generó por el intento de reconocer contablemente la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico (tributaria) y la depreciación calculada sobre el valor razonable (contable). Nuevamente se advierte que la SUNAT privilegió una obligación formal reglamentaria frente a la figura de la depreciación contenida en la Ley y que cuenta con sustento constitucional

Así, la Administración Tributaria mantiene la posición de que las compañías que hubieran adoptado las NIIF y que en su implementación hubieran utilizado un valor razonable inferior al costo histórico, deberán aplicar la depreciación tributaria sólo sobre el valor razonable (el menor valor determinado) a pesar que el costo histórico fue el debidamente desembolsado. Asimismo, dicha institución sostiene que no se puede considerar la diferencia de la depreciación vía declaración jurada y que para aplicar la depreciación debe cumplirse con el requisito formal de la contabilización de la misma, lo cual implica que el valor depreciable de los bienes deba coincidir tanto en la contabilidad como en el registro tributario del activo fijo,

La posición que ha adoptado la SUNAT resulta controversial, por cuanto ha preferido las formas antes que la sustancia, así como el reglamento, antes que la ley y la constitución, aspectos que se analizarán detalladamente en el presente trabajo.

### 1.3 hipótesis

La posición adoptada por la Administración Tributaria en la que concede mayor importancia a lo formal, respecto de lo sustancial, se basa en una interpretación literal de las normas vigentes, lo cual resulta criticable, por cuanto establece limitaciones a la aplicación de la depreciación a partir de una interpretación basada en normas con rango reglamentarias, en detrimento de la regulación establecida en las normas con rango legal que regulan la Renta Empresarial, no prestándose una debida atención a la naturaleza de la depreciación, sus antecedentes legales, constitucionales, jurisprudenciales y doctrinarios.

Ante esta situación, en la práctica las compañías han desarrollado tres posibilidades de tratamiento a la problemática descrita:

1. Aplicar la depreciación a partir del valor razonable (inferior al costo histórico).
2. Aplicar la depreciación a partir del valor razonable (inferior al costo histórico), pero difiriendo el monto no depreciado (costo histórico menos valor razonable) al final de la vida útil para tomar el gasto en esa oportunidad.
3. Aplicar la depreciación a partir del costo histórico (mayor al valor razonable).

En el presente trabajo tratará de sustentar que la base de cálculo de la depreciación tributaria a partir del costo histórico es la forma correcta de aplicar la depreciación para el caso de las maquinarias y equipos, cuando la empresa ha decidido adoptar las NIIF y como consecuencia de ello, ha obtenido un valor razonable que difiere de su costo histórico.

Si bien para efectos contables – financieros, es factible utilizar el valor razonable para el cálculo de la depreciación, no compartimos la misma posición para el cálculo tributario, toda vez que tributariamente la depreciación se sustenta en la capacidad contributiva y en la no confiscatoriedad, distintos al reconocimiento contable de la depreciación, basado en hechos económicos, que responden a razonamientos distintos que no necesariamente deben recorrer el mismo camino, produciéndose una diferencia entre ambas bases de cálculo.

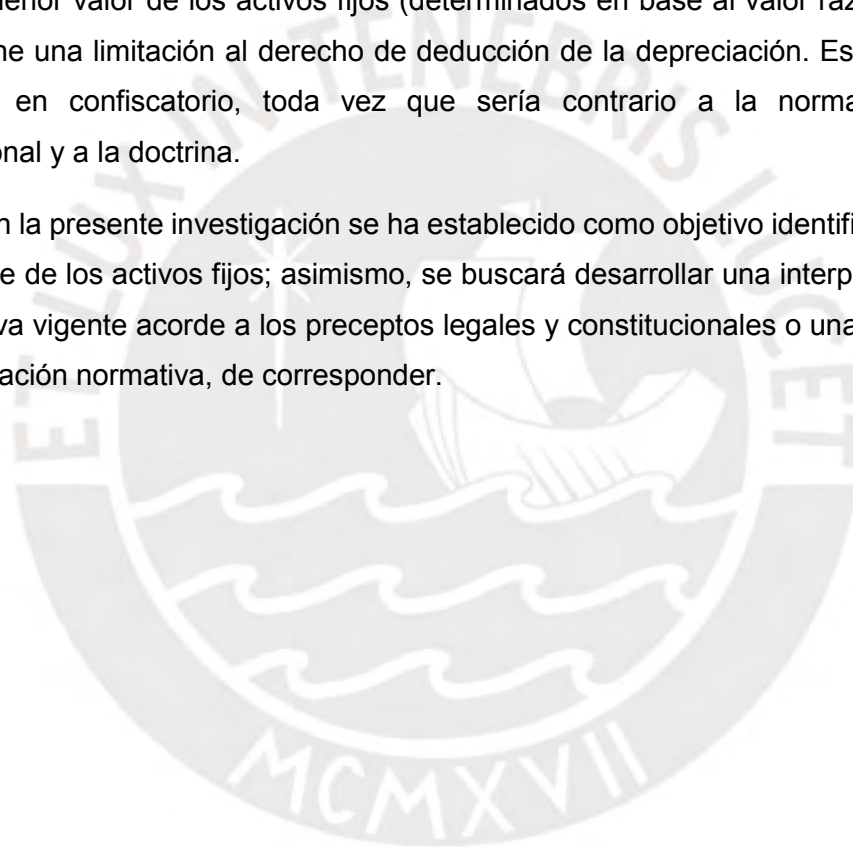
Para sustentar nuestra posición se realizará un repaso al proceso de privatización en el Perú indicando los rubros en los que podría aplicarse la problemática planteada, se analizará la evolución de la normativa de las NIIF en el Perú, la naturaleza de la depreciación a partir de la perspectiva contable y tributaria, desarrollando las principales teorías que sustentan la depreciación como son la capacidad contributiva, la no

confiscatoriedad, el devengado, así como el desarrollo constitucional, legal y reglamentario de la depreciación en el Perú y en la legislación de otros países, realizándose también un breve análisis económico de la norma tributaria. Asimismo, se analizará la posición adoptada por la Administración Tributaria en los Informes N° 006-2014-SUNAT/4B0000, N° 025-2014-SUNAT/4B0000 y N° 120-2016-SUNAT/5D0000.

#### **1.4 Objetivos**

La posición adoptada por la Administración Tributaria podría generar grave perjuicio a los contribuyentes, por cuanto se verían obligados a aplicar la depreciación tributaria sobre el menor valor de los activos fijos (determinados en base al valor razonable), lo cual supone una limitación al derecho de deducción de la depreciación. Este perjuicio devendría en confiscatorio, toda vez que sería contrario a la normativa legal, constitucional y a la doctrina.

Por ello, en la presente investigación se ha establecido como objetivo identificar el valor depreciable de los activos fijos; asimismo, se buscará desarrollar una interpretación de la normativa vigente acorde a los preceptos legales y constitucionales o una propuesta de modificación normativa, de corresponder.



## II. CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO:

### II.1 INVERSIONES EN EL PERU y SU INCIDENCIA EN LA DEPRECIACIÓN

Los antecedentes más recientes de la inversión de compañías extranjeras en el Perú se remontan a los años 30 donde, al igual que en los demás países de Latinoamérica, el Estado peruano mantuvo una política de mucha intervención en la actividad empresarial, como consecuencia de la crisis vivida en los EEUU conocida como la gran depresión; por lo que en esta etapa no se advierte una gran llegada de inversión extranjera al país. Posteriormente (1961-1969), el Banco Mundial y otros organismos promovieron que los países creen empresas estatales que se encuentren respaldadas por ellos mismos, con el objeto de prestar fondos cuyo retorno mantendría una mayor garantía de ser honrados y con mayor eficiencia, en comparación a la menor garantía de retorno que ofrecían las empresas privadas de Latinoamérica. Los gobiernos militares de turno se mantuvieron cómodos con esta tendencia, por cuanto el Estado tenía el monopolio de los servicios básicos como la electricidad, hidrocarburos y las telecomunicaciones y gran participación en el sistema financiero (Ruiz, 2002, pp. 19-21).

Luego de una seguidilla de gobiernos pro estatistas y de una profunda crisis en los años 80, se llegó a los años 90, a partir del cual el Perú inició un cambio económico hacia la privatización de compañías de propiedad del Estado, las cuales fueron adquiridas en su mayoría por inversiones extranjeras, resultando icónico el caso de Telefónica del Perú que adjudicó la empresa estatal de telefonía. Las empresas de electricidad también fueron parte importante de estos cambios.

En ese contexto, en el 27 de setiembre de 1991 se publicó la *“Ley de Promoción de la Inversión Privada en las Empresas del Estado”* (Decreto Legislativo N° 674, 1991), dándose inicio a una nueva etapa de inversiones en el Perú. Asimismo, en el año 1993 entró a regir la actual Constitución Política, estableciéndose el rol subsidiario del Estado en las actividades empresariales.

La Constitución peruana de 1993, tuvo como principales características del régimen económico, la adopción de una economía social de mercado, el rol subsidiario del mismo, el reconocimiento de la libre competencia, el combate del abuso de la posición de dominio, trato igualitario a la inversión nacional y extranjera, la facultad del Estado para celebrar contratos ley, el establecimiento de convenios de estabilidad jurídica, entre otros, vigentes hasta la actualidad (Const., 1993, art. 58-65).

Estas disposiciones implicaron una apertura al mercado con el objeto que los privados puedan intervenir de manera más activa en la economía, promoviendo los emprendimientos particulares como motor impulsor del país, pero también generando la creación de instituciones de control y/o de protección como el INDECOPI en defensa de los consumidores, mercado y de la propiedad intelectual, OSINERGMIN como organismo regulador de la energía y minería, SUTRAN como organismo regulador del transporte, OSIPTEL como organismo regulador de las telecomunicaciones, entre otros Ruiz señala que los principales sectores de privatización fueron el de telecomunicaciones, electricidad y minería. Para ello detalla un cuadro ilustrativo tomado del COPRI determinando el valor de la transacción y la inversión proyectada en millones de dólares (2002, p. 28).

**Cuadro 1. Resultado de las privatizaciones por actividad económica**

**RESULTADO DE LAS PRIVATIZACIONES POR ACTIVIDAD ECONÓMICA**  
*En millones de dólares (28/02/2001)*

Sector	Transacciones	Inversión Proyectada
Telecomunicaciones	3.611	1.565
Electricidad	2.101	698
Minería	1.199	4.618
Hidrocarburos	915	2.889
Industria	604	51
Financiero	422	30
Pesquería	166	0.1
Transporte	100	1.424
Turismo	48	23
Agricultura	44	50
Otros	39	80
<b>Total</b>	<b>9.249</b>	<b>11.428</b>

Fuente: Cuadro tomado de Ruiz (2002, p. 28).

Asimismo, el proceso de privatización permitió el ingreso de transnacionales que provenían de España, EEUU, Argentina, Canadá, Australia, Corea, Alemania, lo cual significó el inicio de las inversiones que llegaron al país en esta nueva etapa. Al respecto Ruiz plasma un cuadro con los principales operadores nacionales e internacionales en el proceso de venta de empresas públicas (2002, p. 32).

**Cuadro 2: Principales operadores nacionales e internacionales que participaron en el proceso de venta de empresas públicas**

**PRINCIPALES OPERADORES NACIONALES E INTERNACIONALES QUE PARTICIPARON EN EL PROCESO DE VENTA DE EMPRESAS PÚBLICAS**

- Telefónica (España)
- Generandes (EE.UU./Chile)
- Mobil Oil (EE.UU.)
- Repsol (España)
- Doe Run/Renco Group (EE.UU.)
- Banco de Crédito (Perú)
- Pluspetrol (Argentina)
- Cambior Inc. (Canadá)
- BHP (Australia)
- Grupo Gloria (Peru)
- Serlipsa/Van Ommeren (Perú/Holanda)
- Banco Bilbao Vizcaya-Inversiones Brescia (España/Perú)
- Pérez Companc (Argentina)
- Rio Algom/Noranda Inc./Teck Corporation (Canadá)
- Cominco/Marubeni (Canadá/Japón)
- Química del Pacífico (Perú)
- Pluspetrol Perú Corp./Pedco Corea/Daewo Corp./Yukong Ltd. (Islas Caymán/Corea)
- Oil Tanking/Graña y Montero S.A. (Alemania/Perú)
- Acerco/Stanton Funding/Wies (EE.UU./Perú)
- YPF (Argentina)

Fuente: Cuadro tomado de Ruiz (2002, p. 32).

Es importante considerar el ingreso de estas compañías al Perú, debido a que, al tener sus matrices en el extranjero, requieren recibir información financiera desde sus filiales o sucursales, constituyéndose en el tipo de empresas que más requieren de la armonización contable; por lo que se han preocupado por iniciar la adopción de las NIIF de manera activa, a fin de disponer de información uniforme de cada país donde realizan sus inversiones.

Ya para el año 1991 el Estado realizó la transferencia de compañías del sector eléctrico ubicadas al interior del país, como se puede apreciar seguidamente (Ruiz, 2002, p. 33):



**Cuadro 3: Autorización de venta accionaria de empresas regionales de servicios públicos de electricidad.**

<b>AUTORIZACIÓN DE VENTA ACCIONARIA DE EMPRESAS REGIONALES DE SERVICIOS PÚBLICOS DE ELECTRICIDAD</b>	
Electro Sur S.A.	49,00%
Electro Sur Este S.A.	6,97%
Electro Oriente S.A.	8,02%
Electro Centro S.A.	54,75%
Electro Sur Medio S.A.	65,49%
Electro Norte Medio S.A.	58,50%
Sociedad Eléctrica del Sur Oeste S.A.	46,67%

Fuente: Cuadro tomado de Ruiz (2002, p. 33).

Estas compañías realizaron importantes inversiones, sobre todo en la adquisición de maquinarias nuevas, pero también recibieron muchos activos fijos provenientes de las anteriores gestiones estatales, lo cual a lo largo de los años pudo generar un desorden documentario.

A pesar de la antigüedad de dichos activos fijos, muchos de ellos continúan depreciándose hasta la actualidad, debido a que mantienen tasas especiales. Así por ejemplo el sector eléctrico mantiene unas tasas rebajadas de depreciación que son dictadas por la Comisión de Tarifas Eléctricas (CTE) en base a la Ley General de Electricidad N° 23406 (Ley N° 23406, 1982) que luego fue reemplazada por la Ley de Concesiones Eléctricas N° 25844 (Decreto Ley N° 25844, 1992).

Sobre el particular el año 2004 el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 09496-2-2004, donde analiza la vigencia de las tablas de depreciación dispuestas por la CTE para los ejercicios 1996 a 1999, momento en el cual ya se encontraba vigente la Ley de Concesiones Eléctricas, indicando lo siguiente:

*“(…) la autorización para la aplicación de porcentajes de depreciación calculados en función a la vida útil contemplada en las Resoluciones N° 024-84-P/CTE y N° 013-87-P/CTE, recién fue solicitada el 4 de abril de 1995 y aprobada mediante Resolución de Intendencia N° 012-4-1947, por lo que en concordancia con lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR vigente en dicha fecha, Decreto Supremo N° 122-94-EF, el cambio recién regiría a partir del ejercicio 1996” (Tribunal Fiscal, 09496-2-2004, 2004, P. 10).*

En esa misma línea interpretativa, el Tribunal Fiscal también ha emitido la RTF N° 02538-1-2004, afirmando que:

*“(...) la recurrente no ha acreditado en autos haber solicitado y/o comunicado a la Administración Tributaria durante los períodos materia de acotación, el cambio de método de depreciación de los bienes contenidos en el literal b) del artículo 22 antes citado, por lo que procede que se mantenga el método de depreciación que dicha empresa tenía aprobado mediante Resolución de Intendencia N° 012-4-1947”. (Tribunal Fiscal, 02538-1-2004, 2004, P. 7).*

Por lo señalado por el colegiado tributario y el análisis de la normativa descrita, podemos afirmar que actualmente aún se encuentra vigente las tasas de depreciación establecidas por la CTE, con lo cual existen algunos activos fijos que aún continúan siendo pasibles de depreciación.

Por ello, es importante analizar la normativa específica de cada sector a fin de establecer si los bienes, aunque antiguos, continúan depreciándose, como en el caso del sector eléctrico.

La venta de compañías estatales del sector energía ha tenido una historia especial, por cuanto los primeros procesos de privatización datan del año 1884. Posteriormente, en los años 70 el presidente Velazco Alvarado nacionalizó el sector eléctrico y creó ELECTROPERÚ. Luego, en el primer gobierno de Alan García Pérez, ELECTROPERÚ entró en una aguda crisis económica como consecuencia de un exceso en el endeudamiento generado principalmente por la falta de pago de las tarifas, lo cual hizo inviable la operatividad de la empresa, reduciéndose la capacidad de inversión y reportando pésimos índices de electrificación. Ya en los años 90 se ingresa a la etapa de la inversión privada, en base al nuevo rol del Estado, surgiendo nuevos retos a fin de lograr la eficiencia energética. (Bonifaz, 2011, pp. 28-45).

Debe tenerse presente que el sector eléctrico tiene características muy especiales, por cuanto la electricidad no constituye un bien que pueda ser almacenado, sino por el contrario, la necesidad debe ser satisfecha en tiempo real, lo cual genera dos implicancias a tomar en consideración, una, el hecho que dada esa característica se requiere tener las instalaciones debidamente preparadas para cumplir con la demanda y la exigencia de contar con reservas que permitan responder ante sucesos impredecibles, por lo que en ambos casos se requiere activos fijos y tecnología moderna (Dammert, Gallardo, García, 2005 pp. 8-22).

Por otro lado, el sector eléctrico tiene el problema de la variabilidad en la oferta por cuanto existe incertidumbre en el cumplimiento de lo ofertado, ya sea por temas meteorológicos en las centrales generadoras de electricidad, sucesos fortuitos en las plantas térmicas, etc. Por otro lado, tampoco existe un control de la transmisión y flujo de la energía produciéndose externalidades como congestión, fallas inesperadas. El sector posee características de monopolio natural, con las tarifas reguladas, pérdida en el transporte de la electricidad. Externalidades ambientales por el inadecuado manejo de las cuencas, (Dammert et al, 2005, p. 11).

Transcurridos los años, las compañías han logrado desarrollarse en el mercado, prestando servicios dentro de los estándares establecidos por las entidades reguladoras como OSINERGMIN. Para ello, han efectuado una serie de inversiones, especialmente en la adquisición de activos fijos. Pero, como se ha podido describir, el sector eléctrico cuenta con características especiales que requieren la inversión en componentes, maquinarias y tecnología, por lo que el tratamiento de sus activos fijos resulta de gran complejidad, debido a que existen estaciones, sub estaciones, cableados, luminarias, postes en gran número y en distintas ubicaciones, muchos de ellos adquiridos recientemente y otros tantos adquiridos en bloque como consecuencia de las privatizaciones. Ante la falla o avería de alguno de ellos, la reposición debe ser inmediata, dada las características propias de este servicio y su necesidad de ser ininterrumpido. (Fernández, 2005 pp. 10-11)

En muchos casos, los activos han sido adquiridos de manera individual, pero luego han pasado a formar parte de una red, recibiendo un tratamiento distinto a cada una de sus partes individuales y viceversa, lo que puede generar diferencias en el control de los mismos, por cuanto podrían aparecer en el registro de activos fijos de manera unitaria, pero para efectos de su contabilización y tasación aparecen como parte de una red.

El escenario al que se enfrentan las empresas eléctricas, también resulta similar para otros rubros como la minería, telecomunicaciones, industria, pesquería, a quienes resulta complicado establecer la base de la depreciación. En general, las compañías que se encuentran frente a dichos escenarios prefieren establecer el valor de sus bienes depreciables utilizando el criterio del valor razonable, lo cual es permitido por la NIIF; sin embargo, ello podría generar distorsiones y diferencias respecto a su costo histórico, que requiere el historial y sustento correspondiente para su aplicación.

## **II.2 ¿Qué son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?**

Son normas que establecen los criterios y requisitos que deben aparecer en los reportes contables de las compañías, así como el registro que servirá para el análisis. (DELOITTE, 2017).

Las NIIF buscan uniformizar los criterios contables delimitando la aplicación de los principios generales de contabilidad a cada transacción específica, con el objeto de que puedan ser observadas y analizadas por los diversos operadores.

En los trabajos de García (2006, pp. 38-42) se aprecia una interesante reseña sobre la evolución histórica de las entidades encargadas de elaborar las normas contables que buscarán ser aplicadas a todo el planeta y de los procesos de cambios de sedes desde Europa hacia los EEUU en el afán de lograr una unificación de criterios contables, pero también nos revela dos conceptos vigentes, que se traducen en la existencia de la NIC y de las NIIF.

Los antecedentes de las NIIF se remontan al 29 de junio de 1973, fecha en la que se creó en la ciudad de Londres el Comité de Normas Internacionales (International Accounting Estándar), cuya sigla es IASC, como consecuencia de un convenio de organismos profesionales pertenecientes distintos países en los que participaron Canadá, EEUU, Australia, Japón, México, Alemania, Países Bajos, Irlanda e Inglaterra, dando origen a las Normas Internacionales de Contabilidad, con las siglas NIC. Este organismo IASC tuvo como finalidad determinar procedimientos y presentaciones contables de manera uniforme y homogénea, lo cual se plasmó en criterios de aplicación de la contabilidad.

Luego, el 6 de febrero de 2001 en Delaware (EEUU) aparece la International Accounting Standards Committee Foundation, institución que pasó a controlar la International Accounting Standards Board (IASB), desplazando a la International Accounting Estándar (IASC), cuya sede hasta ese entonces se ubicaba en Londres.

Posteriormente, el 20 de abril del 2001 la recientemente creada IASB adoptó como suyas las NIC que habían sido emitidas por el IASC y sus respectivas interpretaciones. Al año siguiente, la IASB estableció como objetivo elaborar criterios mundiales, que expresen información financiera de calidad, transparente, comparable, que pueda ser utilizada por los diversos operadores para la toma de decisiones económicas. Además, se busca el apoyo de los estados para la aplicación rigurosa de esos criterios en cada uno de los países, a fin de lograr la convergencia de las normas contables locales de cada país y las NIIF.

### **II.2.1 Distinción entre NIC Y NIIF**

Según García (2006, pp. 38-52), las NIC (International Accounting Standards, IAS) están constituidas por la normativa durante los años 1973 y 2001 por la IASC, con sede en Londres. Estas normas contaban con criterios de interpretación emitidos por el Comité Permanente de Interpretaciones, en inglés denominada Standing Interpretations Committee (SIC). En total, las NIC están conformadas por más de 30 normas y otro número similar de interpretaciones. Por su parte las NIIF son aquellas que han sido aprobadas por la IASB a partir del año 2001, tomando como base los criterios antes adoptados por la IASC.

### **II.2.2 Características de las NIC y NIIF**

Estas normas contables de carácter internacional se denominan indistintamente como NIC o NIIF dependiendo de la fecha de su formulación y van acompañadas de un número que las distingue. Por otro lado, las interpretaciones del SIC o del IFRIC van acompañados de un número y de un título que los identifica. Cada NIIF aborda un tema concreto y mantiene una estructura de división en párrafos numerados de manera correlativa y organizados por títulos.

En el presente trabajo realizaremos un acercamiento a la NIIF1 que comprende las reglas para adopción de las NIIF por primera vez. Asimismo, se tomará en consideración la NIIF 13 que regula los procedimientos de valorización de los activos fijos, y finalmente se revisará algunos aspectos de la NIIF 15 como norma que abarca el reconocimiento de los ingresos, entre otros.

### **II.2.3 Reglas de transparencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE**

La OCDE es un organismo compuesto actualmente por 37 naciones que esperan avanzar en la mejora de las economías de mercado y los gobiernos democráticos. Las naciones miembros reflexionan e intercambian prácticas y enfoques para mejorar sus lineamientos. Este organismo además tiene un impacto en las actividades de las naciones que no forman parte, quienes voluntariamente han adoptado sus lineamientos, como es el caso del Perú (Dirección General de Relaciones Económicas, 2016).

En 1921, la Sociedad de Naciones comenzó la tarea de armonización a través de la OECE, sin embargo, esta empresa quedó suspendida por la Segunda Guerra Mundial.

Sin embargo, luego de culminada aquella etapa gris de la historia a fines de los años 40 se creó la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE) que tuvo como finalidad llevar a cabo el Plan Marshall para la reconstrucción de Europa, que contaba con el financiamiento de los Estados Unidos (Falcón et al, 2013, pp. 20-22).

Viendo los buenos resultados obtenidos por Europa, EEUU u Canadá suscriben una nueva convención el 14 de diciembre de 1960, adhiriéndose a la OCEE. Sin embargo, el 30 de setiembre de 1961 se considera el nacimiento oficial de la OCDE. (OCDE 2017a).

Esta organización nacida con el convenio suscrito en París el 14 de diciembre de 1960, busca establecer lineamientos globales a partir de principios económico basados en la mejora de los países y el reconocimiento de la vinculación de las economías transfronterizas como elementos que coadyuvan a lograr un mejor estatus de las naciones y relaciones pacíficas entre ellos. (OCDE 2017b).

Uno de los preceptos más importantes que rigen a la OCDE es la transparencia, mediante la cual se garantiza la revelación oportuna y acertada de los asuntos de mayor materialidad de la compañía, para una buena toma de decisiones de las partes interesadas. (Baracaido, 2013, p. 1098).

El Perú hace algunos años viene participando activamente en diversos foros de la OCDE. Es así que el 7 de mayo de 2014, dicho Organismo realizó una invitación formal para incluirse en el *Programa País*, en respuesta al interés planteado por el Perú para pasar a formar parte. Este programa toca temas vinculados al crecimiento económico, gobierno público, transparencia y lucha contra la corrupción, capital humano y productividad y medio ambiente. Asimismo, el Perú participa en diversos comités especializados, tal es el caso que el 14 de octubre de 2016 se inauguró el Foro Perú - OCDE donde se discutieron los principales resultados del *Programa País* entre 2015 y 2016, concluyéndose que el Perú ha dado pasos importantes en su relación con la OCDE. (OCDE, 2017b).

En ese escenario se viene dando el fenómeno de armonización, mediante el cual los estados buscan emitir información confiable y transparente, constituyéndose en un vehículo la implementación de las normas contables de aplicación internacional. Así, el Perú también ha venido implementando dentro de su normativa interna las NIIF, con el objeto de cumplir uno de los requisitos que se requieren para pasar a formar parte de la OCDE.

## **II.3 Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIIF en el Perú:**

### **II.3.1 Antecedentes normativos**

El Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) del Perú fue creado por la Ley N° 24680 de 3 de junio de 1987, la misma que posteriormente fue derogada y reemplazada por la Ley N° 28708 (Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad) promulgada en el año 2006', de cuya revisión se colige que en el Perú la entidad facultada a emitir u oficializar normas contables es el Consejo Normativo de Contabilidad. (Ley 28708, 2006).

Esta Ley General estableció legalmente los principios regulatorios de la contabilidad como el de uniformidad, integridad, oportunidad, transparencia y legalidad.

El principio de uniformidad trata de establecer que los principios y la metodología utilizados en la contabilidad permiten un tratamiento predecible del registro, la preparación y la introducción de los datos de la contabilidad, para que puedan ser vistos por los operadores de la economía.

El principio de integridad busca establecer que se realice el registro sistemático de todos los hechos financieros y económicos de la empresa.

El principio de oportunidad trata que el registro, análisis y presentación de los datos de la contabilidad se efectúen a su debido tiempo, a fin de tener la opción de tomar decisiones en el momento correcto.

El principio de transparencia trata de permitir el libre acceso, la inversión y el control de los operadores de la economía en los datos contables de las organizaciones obligadas a publicar sus estados financieros, al igual que el Estado.

Finalmente, se establece el principio de legalidad, que sostiene que la ley debe prevalecer respecto a las normas de contabilidad. En ese sentido, en la medida en que exista una norma con rango legal, no puede dejarse de lado por las normas de contabilidad, que no tienen dicho estatus.

El 25 de junio del año 2011 se publicó la Ley N° 29720, en cuyo artículo 5° se estableció la obligación por parte de las empresas no supervisadas por la SMV con ingresos anuales superiores a 3000 UIT, de presentar sus balances financieros debidamente auditados para su publicación, inclusive si no cotizaban sus acciones en el mercado bursátil. La norma preveía que la información a publicarse debía elaborarse en base a las NIIF y que debía estar auditados por sociedades de auditoría previamente habilitadas. También se estableció que los plazos de presentación serían establecidos

por la CONASEV, quien además se encargaría de aplicar las sanciones por el no cumplimiento de lo dispuesto (Ley N° 29720, 2011, art. 5).

Según la exposición de motivos del Proyecto de Ley 4769/2010-PE, que generó la modificación del artículo 5° de la Ley N° 29720, la norma se sostenía en el hecho que los proveedores de fondos y recursos de las empresas deberían evidenciar su información financiera en aras de una mejor toma de decisiones por parte de los acreedores. Así también, se buscaba que los operadores estatales o contables encargados de elaborar las políticas de las compañías cuenten con información actualizada a fin de evaluar con mayor certeza sus proyecciones. (Proyecto de Ley 4769/2010-PE, 2011, pp. 16-17)

Posteriormente, se publicó la Resolución N° 011-2012-SMV/01 estableciendo el procedimiento para el cumplimiento de la presentación de datos financieros, las cuales deberían ser elaboradas conforme a los lineamientos de las NIIF. También se señaló la forma de cálculo para determinar la obligación o no de presentar dicha información, de acuerdo a los ingresos y de los activos al cierre de cada ejercicio (Resolución 011-2012-SMV/01, 2012).

La información que las empresas obligadas debían presentar por cada período o ejercicio, era la siguiente:

- Estado de situación financiera
- Estado de resultado del período y otro resultado integral
- Estado de flujos de efectivo
- Estado de cambios en el patrimonio; y,
- Dictamen de la sociedad de auditoría
- Información comparativa con el ejercicio anterior
- La presentación de las notas de los estados financieros era voluntaria (Resolución 011-2012-SMV/01, 2012).

Asimismo, la norma dispuso que la falta de presentación de la información financiera tendría como sanción una amonestación o multa, respecto a la cual se aplicaría los criterios de rebaja.

La obligación de la presentación de información financiera a la SMV tuvo gran repercusión en el gremio empresarial, por cuanto significaba hacer público información interna de las compañías y también implicaba adoptar nuevas políticas contables que las empresas nunca antes las habían practicado, resultando todo un nuevo camino por recorrer. Asimismo, se sumó la obligación de contar con la información auditada, lo cual



generaría costos adicionales que los privados deberían asumir. A ello se adicionó el elemento de inseguridad ciudadana que vivía y vive el Perú, lo que también sería un cuestionamiento para hacer pública información interna de las compañías, por cuanto se revelaría data sensible,

Ante estos cuestionamientos, en abril de 2016 el Tribunal Constitucional (TC) declaró inconstitucional el artículo 5º de la ley N° 29720 a través de la sentencia recaída en el Expediente N° 00009-2014-PI/TC. Dicho pronunciamiento recogió los argumentos de vulneración de información sensible que se encuentra protegida por el derecho fundamental de la intimidad, materializada en el secreto bancario y reserva tributaria (Tribunal Constitucional, 00009-2014-PI/TC, 2014).

La sentencia inclusive abordó los compromisos internacionales adquiridos por el Perú sobre derechos humanos que dispone que *“nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación”*<sup>1</sup>. En ese sentido, el Tribunal Constitucional entendió que la vida privada comprende los *“datos, hechos o situaciones desconocidas para la comunidad que, siendo verídicos, están reservados al conocimiento del sujeto mismo y de un grupo reducido de personas, y cuya divulgación o conocimiento por otros trae aparejado algún daño”*, (Tribunal Constitucional, 00009-2014-PI/TC, 2014, pp. 7-12)

El Tribunal Constitucional señaló que en la sentencia STC N° 02838-2009-HD ya se había realizado el análisis respecto a que si los estados financieros se encontraban protegidos por el secreto bancario y la reserva tributaria. El Colegiado Constitucional señaló que *“el balance general se encuentra protegido por el derecho a la intimidad debido a que muestra la situación financiera de una empresa o negocio a una determinada fecha (sobre la base del activo, el pasivo y patrimonio neto), y por consiguiente, exterioriza a cuánto ascienden, entre otros rubros, sus depósitos bancarios (“cuenta del Activo N° 10, Caja y bancos”) y sus tributos por pagar (“Cuenta del Pasivo N° 40. Tributos y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar)”* (Tribunal Constitucional, STC N° 02838-2009-HD, 2009, pp. 3-5)

El Colegiado Constitucional también se pronunció respecto al “estado de ganancias y pérdidas”, señalando que *“dicho rubro refleja si existió o no la obtención de utilidades o pérdida en un determinado ejercicio contable, y por lo tanto, muestra cuánto ascienden*

---

<sup>1</sup> Artículo 11º de la Convención Americana de Derechos Humanos.

*los gastos por tributos y el Impuesto a la Renta por pagar, encontrándose en situación similar el “estado de cambios en el patrimonio neto”, “el estado de flujos de efectivo” y las correspondientes notas, que también se encuentran bajo el ámbito de protección del derecho a la intimidad. Respecto a las notas explicativas de los estados financieros, señala que de igual manera requieren de una protección al ser parte del derecho a la intimidad”* (Tribunal Constitucional, STC N° 02838-2009-HD, 2009, pp. 8-9).

En contraposición a los argumentos descritos, la procuraduría del Congreso de la República señaló en su defensa que sí resultaba razonable la ponderación en contra del derecho al secreto bancario y a la reserva tributaria, por cuanto del otro lado se encontraba el interés público y porque resultaba necesario introducir al sistema la transparencia financiera de las empresas obligadas, tal como ha ocurrido en la experiencia colombiana y española. En relación a estos puntos el Tribunal Constitucional estableció que las referidas normas no disponían la publicidad sin restricciones, sino que requerían un sustento justificante en base al interés público.

Por ello, el Colegiado concluye que el argumento de la “transparencia del mercado” no resultaba suficiente para justificar una vulneración al derecho a la intimidad en sus atributos del secreto bancario y de la reserva tributaria, por lo que declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 5° de la Ley N° 29720. En consecuencia, con la Sentencia en comentario, ha quedado sin efecto el deber de presentar datos financieros a la SMV por parte de las empresas no supervisadas por la SMV y que no cotizan en el mercado bursátil. No obstante, actualmente, las empresas supervisadas por la SMV y que cotizan en la Bolsa de Valores sí se encuentran obligadas a presentar sus estados financieros. Asimismo, existe un gran número de empresas que aún sin estar obligadas a presentar los estados financieros, voluntariamente se han acogido a las NIIF, siendo también este grupo de empresas las afectadas por la depreciación materia de la presente investigación.

### **II.3.2 La presentación de estados financieros y las NIIF**

Los artículos 175° y 223° de la Ley General de Sociedades (LGS) - Ley 26887, disponen que los accionistas y terceros deben tener la oportunidad de conocer los datos legales, económicos y financieros de las compañías, los mismos que deben ser puestos a su disposición por el órgano de toma de decisiones (directorío) y deben ser elaborados en base a los parámetros contables aceptados en el Perú. (Ley N° 26887, 1997, art. 175 - 223).

De esta forma, desde el año 1998 es obligatorio que las compañías preparen sus estados financieros en base a las normas aprobadas por el Consejo Nacional de Contabilidad, lo cual supone la adopción de las NIIF en el Perú.

Existen otros organismos como la SMV o la SBS que están facultados a establecer parámetros especiales para la elaboración de reportes financieros de las compañías que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación. Así por ejemplo, para el caso de las entidades supervisadas por la SBS existe un tratamiento especial a las cuentas por cobrar, en relación a lo dispuesto por la norma contable y tributaria general.

### **II.3.3 Preparación de estados financieros en el sector privado**

La normativa aplicable al sector privado se encuentra en la LGS y en las normas emitidas por la SMV.

La sección sexta de la LGS lleva como título “Estados Financieros y Aplicación de Utilidades” donde se desarrollan las obligaciones referidas al aspecto contable. Así en el artículo 221° (Memoria e información financiera) se establece la obligación del directorio de formular los estados financieros al finalizar el ejercicio, así como una memoria donde conste la proyección de decidir la procedencia del reparto de utilidades o la capitalización. Esta documentación que exige la Ley al directorio debe ser capaz de evidenciar la situación económica real de la compañía. Esta información deberá hacerse de conocimiento al órgano de toma de decisiones, que para el caso peruano es la junta general de accionistas de manera previa a la celebración de la sesión obligatoria anual, en cumplimiento del principio de transparencia (Ley N° 26887, 1997, art. 221).

Por su parte el artículo 223° (Preparación y presentación de reportes financieros), establece la obligación legal de la forma cómo las compañías deben elaborar sus reportes, así refiere que deben ser preparados conforme a la normatividad contable específica y respetando los lineamientos de contabilidad generalmente aceptados en el Perú (Ley N° 26887, 1997, art. 223).

La SMV tiene como parte de sus atribuciones establecer una regulación específica para las compañías que cotizan en bolsa, normando en especial la forma de presentar la información económica de dichas empresas, así como los efectos, flujos y otros reportes.

En ese contexto, mediante la Ley 27323, se dispuso que sólo se encontraban obligadas a presentar sus Estados Financieros a este organismo (SMV), aquellas compañías que

cotizaban en bolsa. Esta regulación se basa en el hecho que los operadores y usuarios de la bolsa necesitan contar con información suficiente para tomar sus decisiones de inversión. Ello no sería posible, y por el contrario significaría un total riesgo, invertir a ciegas, sin conocer el desempeño de las compañías donde planifican depositar su dinero. Más aún si se toma en consideración que la bolsa resulta bastante sensible al acontecer económico, político, social, etc, siendo la entidad en la que se refleja inmediatamente cada hecho de la realidad (Ley 27323, 2000, art. 3).

Respecto a las compañías que no cotizan en bolsa, como ya se indicó, el TC declaró la inconstitucionalidad de la obligación de presentar y hacer públicos los EEFF, con lo cual la obligación de preparar dichos reportes en base a las NIIF ha perdido obligatoriedad para este grupo de empresas. Sin perjuicio de ello, algunas compañías han optado por continuar dicha implementación por políticas propias o por perspectivas de posterior venta a inversionistas.

### **II.3.4 Adopción por primera vez de las NIIF**

La NIIF1 resulta aplicable en el Perú a partir del año 2011, conforme lo indicó la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94, (Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94, 2010).

La NIIF 1 tiene por finalidad establecer los lineamientos que permita a las compañías la elaboración y presentación de sus primeros EEFF y reportes intermedios en base a la normativa NIIF. Estos reportes deben contener la información expresa de todas las NIIF, por ello es recomendable que previamente a la adopción se realice un proceso de planificación para implementar los cambios en los sistemas, en la capacitación del personal encargado, ya que podría tomar inclusive años obtener el resultado requerido.

La aplicación de la NIIF 1 tendrá un efecto retroactivo, por ejemplo, para el caso de la adquisición de activos, se deberá retrotraer los cálculos al momento de la adquisición. No obstante, la misma norma establece exenciones en las que no será necesario retrotraer el análisis, sino practicar estimaciones.

La regla general de la retroactividad tiene por finalidad asegurar que los primeros EEFF sean transparentes y constituyan un punto de partida confiable y que sea generada a un costo que no supere los beneficios de los usuarios (información confiable cuyo costo de adquisición de la información no sea superior a los beneficios que se podrían obtener). Sin embargo, esta regla general tiene sus exenciones voluntarias. Es decir, la

posibilidad que la compañía que viene adoptando NIIF decida si aplica la retroactividad o continúa desde el momento de la adopción.

En este procedimiento de adopción por primera vez, podría darse el caso que se tenga que reconocer nuevos activos o pasivos que anteriormente no existían en los reportes de las compañías. Igualmente puede darse el caso que en los reportes existían activos o pasivos, pero que bajo NIIF no es posible continuar con dicho reconocimiento, debiendo proceder a su eliminación o reclasificación.

También en este procedimiento puede darse el caso que sea necesario el cambio del valor del activo, debiendo procederse al ajuste o aumento respectivo.

Todos estos cambios que pudieran producirse como consecuencia de la implementación de las NIIF van a ser llevados contra los resultados acumulados, también conocidos como la cuenta de ganancias retenidas en el patrimonio, debido a que constituyen balances de inicio.

Una de las exenciones que la NIIF 1 establece como de aplicación voluntaria, es la referida al costo atribuido, mediante el cual la compañía podría establecer el valor de la maquinaria o equipos a partir de la utilización del valor razonable, como costo atribuido a la fecha de la adopción. La compañía también podría optar por utilizar el costo depreciado del activo, según NIIF, ajustado para reflejar inclusive el cambio en los índices de precios.

Ayala (2017, pp. 42-43) señala que una entidad que adopta las NIIF por primera vez puede utilizar en algunos casos el costo atribuido según la depreciación ajustada de ejercicios anteriores para algunos bienes del activo y puede haber utilizado el valor razonable para otros bienes del activo, existiendo la posibilidad de ser selectivos.

Cajo y Álvarez (2016, pp. 116-119) señalan que el proceso de adopción de NIIF se realiza desde diversas perspectivas. Administrativamente será necesario que la compañía obtenga un acuerdo de directorio o una aprobación de la administración para contar con los recursos para la adopción a NIIF; luego se deberá designar un equipo de adopción y se deberá realizar un diagnóstico de las áreas involucradas en NIIF, analizar la problemática de la adopción, toma de inventario de políticas contables bajo el Plan Contable Generalmente Aceptado (PCGA) u otra base contable utilizada antes de la adopción a NIIF, análisis de la documentación, sistemas y procesos de contabilidad, recursos humanos, informes y reportes, con el fin de elaborar un plan de adopción, plan de capacitación y finalmente implementar las políticas contables estimando: diferencias

en las partidas de los EEFF bajo PCGA y bajo NIIF, realización de los ajustes correspondientes y evaluación del impacto de los ajustes en el patrimonio.

En la implementación de las NIIF, el costo atribuido será el valor que se asigna a los bienes, para lo cual podría utilizarse el costo histórico de acuerdo a los antecedentes de su adquisición. También podría considerarse el valor razonable o cualquier otro método de revaluación permitidos por los Principios Generales Aceptados.

Según Arquero y Jiménez (2016, p. 326): *“el costo histórico puede ser determinado a partir del precio de adquisición o del costo de producción. El precio de adquisición es el importe en efectivo pagado o por pagar vinculado a los costos directos por activos en condiciones operativas. El costo de producción está vinculado al precio de adquisición de materias prima”*.

El valor razonable está vinculado a la determinación del precio del activo al momento de su venta, el cual debe estar sustentado en valuaciones autorizadas, peritajes y comportamientos de mercado. Agregan Arquero y Jiménez que es necesario que la transacción debe darse entre partes interesadas e informadas, en situación de independencia mutua. No calificará como valor razonable las transacciones realizadas de manera forzada, urgente o liquidadas involuntariamente (2016, p. 327).

El valor razonable es un concepto ligeramente reciente, ya que como estimación apareció en 1973, luego del problema bélico ocurrido en medio oriente en Yom Kippur que generó una hiperinflación que afectó a diversos países, entre ellos los Estados Unidos. Anteriormente, el criterio de valuación predominante había sido el costo histórico, sin embargo, ante esta situación de modificación económica, dichos indicadores quedaron desfasados, por lo que resultaba necesaria una estimación que reconozca los hechos económicos. Así surge la idea de la valuación a través del valor razonable, que sería el valor del bien en un supuesto de puesto a la venta.

Algunos autores como Romero sostienen que el método de costo histórico resulta ser más real por cuanto evita todo tipo de apreciaciones subjetivas y no atenta contra el principio de realización de la renta. (2014, P. 71)

El valor del activo fijo debe ser el costo atribuido, el cual puede ser determinado a partir del costo histórico, del valor razonable o de revaluaciones permitidas. En este punto inicia la discrepancia entre lo contable y lo tributario y que ha significado el objeto de la

presente investigación. Como se advierte, las NIIF permiten que las compañías que se encuentran en proceso de adopción, puedan optar por utilizar el costo atribuido de los activos fijos ya sea mediante el costo histórico o mediante el valor razonable e inclusive mediante revaluaciones. Sin embargo, esta permisión generará distorsiones y diferencias respecto a la valuación de los activos desde un punto de vista tributario. Como se verá más adelante, la norma tributaria no ha previsto esta posibilidad de valuación optativa a diferencia de la norma financiera.

Sobre la posibilidad de utilizar el valor razonable para determinar el costo atribuido de los activos fijos al momento de adoptar NIIF, Luján y Abanto (2017, pp. 450-451) sostienen que las compañías podrán optar en utilizar la estimación razonable al momento en que se efectúe la transición a las NIIF. Dicho paso debe ser una etapa de conciliación de la información de la empresa, identificación de activos y pasivos financieros y determinación del costo atribuido.

Ciertamente, la adopción de las NIIF tendrá un efecto en toda la compañía, por cuanto significará el establecimiento de nuevas políticas contables y administrativas, el cambio o adecuación de los sistemas, la capacitación del personal, cambio de tratamiento y sustento documentario con los clientes, etc.

## **II.4 La depreciación**

### **II.4.1 Depreciación contable**

Según la NIC 16, *“la depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Se define al valor depreciable como el costo del activo u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual. Asimismo, la depreciación debe realizarse por separado por cada componente que tenga un costo significativo en relación a la partida”*. (Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 002-2018-EF/30, 2018)

Desde un punto de vista contable, Horngren, Sundem y Elliott señalan que para el tratamiento de la depreciación existe una contabilidad de base devengada y otra contabilidad de base efectivo. La contabilidad de base efectivo aplica el costo de adquisición del activo como si fuera un gasto, es decir, de manera inmediata en una sola oportunidad, mientras que la contabilidad basada en lo devengado asigna el costo mediante la depreciación. Es decir, devenga el costo durante los períodos en los que se

usa el activo y, al hacerlo, asocia los gastos a los ingresos producidos. La cuantía del costo de adquisición a depreciar o asignar durante la vida útil total del bien es el monto depreciable (1999, p. 280)

Luján y Abanto (2017, pp. 160-161) señalan que costo del activo es el importe desembolsado o el valor razonable de la contraprestación para adquirirlo. Por otro lado, señalan que *“el valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener al momento de efectuar su venta o disposición, luego de haber restado los costos estimados para llevar a cabo dicha venta o disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil, de ahí el término residual”*. No obstante, también hacen la atinencia que el valor residual suele ser a menudo insignificante.

Arquero y Jiménez (2016, p. 230) señalan que la amortización técnica se advierte en la disminución sistemática del valor que sufren los inmovilizados por su uso o por el mero transcurso del tiempo (oxidación, corrosión, obsolescencia tecnológica). Los autores también precisan que en caso los bienes inmovilizados no sufran dichos desgastes o deterioros, no pueden ser objeto de amortización, señalando como ejemplo el caso de los inmovilizados financieros o los terrenos,

Horngren, Sundem y Elliott (1999, p. 280) señalan que el valor residual también recibe el nombre de valor terminal, valor de recuperación y valor de desecho. Es decir, el precio que se espera recibir al momento de efectuar la venta luego de agotada su vida útil.

Horngren, Sundem y Elliott (1999, p. 280) señalan que la vida útil es la vida física más breve antes que se deteriore el activo o como su vida económica antes que se vuelva obsoleto. Señalan como ejemplo el caso de las computadoras donde las compañías buscan reemplazarlas antes que se deteriores, evidenciando que la vida económica del bien es más breve que la vida física, por ello sugieren elaborar un programa de depreciación para cada año de vida útil de cada activo.

Cajo y Álvarez abordan el tema de la descomponetización, al señalar que *“el importe del costo inicial del activo se distribuirá entre sus partes significativas y se depreciará de forma separada cada una de sus partes. Señalan como ejemplo la estructura y motores de un avión, donde cada uno cuenta con tasas distintas. Por otro lado, las partes del activo fijo que individualmente no sean significativas se pueden agrupar y depreciar conjuntamente. A este tipo de bienes se les conoce como “resto del activo”*” (2017, p. 337).



Si por ejemplo se tiene una máquina o una planta de producción que tiene a su vez tiene componentes, como la estructura, la parte eléctrica, la parte electrónica y motor, cada parte podría considerarse como un componente, En cambio, el repuesto es un bien aún no montado, guardado en espera.

Es posible que ese repuesto al momento de ser montado se comporte como un componente y se controle y deprecie por separado. En todo caso, igual deberá realizarse el análisis de materialidad y de duración de más de un año. Si es material y durará más de un año, se considerará como planta o equipo. Si no cumple con esos requisitos permanecerá en el inventario y al utilizarse formará parte del costo de producción.

El tratamiento de los componentes resulta relevante tomar en consideración, por cuanto las compañías que tienen gran cantidad de activos no significativos, podrían – por política contable- en algún momento haber considerado a un grupo de activos como uno solo y en ese estado, al momento de adoptar NIIF, fueron tasados aumentando o disminuyendo su valor respecto al costo histórico, ocasionando la diferencia en la base de cálculo de la depreciación que es materia del presente trabajo.

Los métodos de depreciación son aquellos que reflejen los resultados o beneficios esperados por cada compañía y debe revisarse anualmente. Los métodos de depreciación usualmente utilizados son: i) en línea recta, que asigna una cantidad igual en cada año de vida útil del bien, En la legislación tributaria este tipo de depreciación se encuentra permitida para los bienes inmuebles depreciables, como edificios. Este método ha recibido críticas principalmente de orden económico, debido a que se aplicaría en un espacio ideal de estabilidad de precios, lo cual es difícil que ocurra, más aún con la aparición de la tecnología que genera una pronta obsolescencia. ii) Unidades de producción que está basado en el potencial de producción, Este método resulta muy importante por cuanto basa su cálculo no al transcurso del tiempo, sino a la producción obtenida, resultando más acorde con la realidad, variando según el uso y producción de la maquinaria. Desde el punto de vista fiscal, este método tendría limitaciones, por cuanto la norma sustantiva establece límites máximos de depreciación. iii) Saldos decrecientes, que permitirá la generación de un cargo que irá reduciéndose a lo largo de la vida del activo. Ello implicará que la cuantificación de la depreciación en los primeros años resulte más elevada en comparación a los años finales, en que la cuantía de la depreciación será menor, ello debido a que inicialmente el valor del bien será superior y en los años finales, el valor del bien se verá disminuido, precisamente por el efecto de la deducción de la depreciación. En este tipo de depreciación también podrían

generarse diferencias frente al ámbito fiscal, por cuanto la norma sustantiva establece límites máximos de depreciación. (Cajo y Álvarez (2017, pp. 358-359).

Lo resaltante de la revisión de los métodos de depreciación, es que a nivel contable se busca reconocer el desgaste de los activos fijos a partir de distintos puntos de vista, la línea recta, la vida útil y de la efectiva producción, como hechos económicos a ser evidenciados para que los operadores puedan tomar decisiones. Estos métodos deberán ser evaluados por cada compañía de acuerdo a su propia realidad. Pero esta forma de determinación también nos permite observar que el cálculo de la depreciación en sí trata de identificar los hechos económicos, y tal vez se logre o se acerque a la realidad, pero no es un cálculo exacto e inamovible. Por ello, consideramos que la contabilidad permite aplicar las diversas técnicas de la depreciación a fin de acercarse al hecho económico, pero incluso con dichas herramientas encuentra limitaciones para identificarla con la realidad. Siendo esto así, y dando una vista a la regulación tributaria, se puede advertir que en el escenario fiscal la situación resulta más complicada aún, por cuanto nos encontramos ante una serie de normas rígidas y limitativas que obedecen a una disposición de recaudación para lo cual establecen procedimientos de control, más que a un reconocimiento de los hechos económicos. De ahí que, desde el punto de partida, podemos afirmar la existencia de una discordancia entre la finalidad de la depreciación contable versus la finalidad de la depreciación tributaria.

Ulas (2018, pp. 519-526) señala que la contabilidad es una ciencia que se encarga de analizar la realidad para proceder a clasificarla, registrarla, presentarla e interpretarla, desde un punto de vista de reconocimiento de los hechos económicos y financieros, que servirán de herramientas para llevar a cabo proyectos. A partir de esta definición la autora señala que el derecho y la contabilidad tienen puntos comunes de unión, pero también puntos que los aleja, manifestando que el derecho se apoya generalmente en la contabilidad al ser una ciencia ordenada y sistematizada. Sostiene que la contabilidad reconoce los hechos económicos capaces de crear, modificar o extinguir riqueza, mientras que el derecho reconoce a los actos u hechos jurídicos susceptibles de crear, modificar o extinguir derechos u obligaciones.

No obstante, ante ambas ciencias debe tenerse presente que la finalidad de cada una continúa siendo distinta, por cuanto la contabilidad, efectivamente, buscará la identificación de hechos económicos de manera neutral, mientras que la tributación buscará establecer reglas que sirvan para la recaudación, con lo cual se mantiene la diferencia entre ambas ramas. No obstante, la norma tributaria se encontrará cubierta por los principios tributarios que sirven de límite a la potestad que ejercer el Estado.

Al respecto Lins (2012, pp. 164-167) sostiene que *“el derecho tributario positivo es el conjunto de normas jurídicas que establecen el marco legal de la creación, recaudación y fiscalización de tributos”*. La autora refiere al maestro Ataliba quien señalaba que la norma tributaria impone el comportamiento de “pagar dinero al Estado”, correspondiendo al derecho tributario establecer el quién, cuánto y cuando se debe pagar.

En palabras de Salín (1992, p. 174) las imposiciones sobre las empresas ocasionan molestas consecuencias, por cuanto las convierten en meras recaudadoras de impuestos a causa del poder público, alejándolas de su fin principal, que es prestar servicios o crear o vender bienes. Así, señala el autor que el Estado traslada el riesgo del futuro a los empresarios, un futuro incierto, por cuanto la compañía no sabrá si el siguiente mes venderá o no, pero igual debe cumplir con sus obligaciones fiscales.

Conforme a lo expuesto, la norma contable establece un fin de reconocimiento de hechos económicos con el objeto de que los usuarios puedan tomar decisiones, mientras que la norma tributaria, en principio, establece procedimientos de recaudación y control, aunque siempre dentro del manto de los principios constitucionales. En ese escenario, las compañías que han adoptado NIIF y que por la complejidad del control de sus activos fijos o por simple decisión han optado por determinar el valor razonable mediante una tasación, deberán aplicar dicha base para la determinación de la depreciación financiera, ya sea que el valor razonable sea superior o inferior al costo histórico. Sin embargo, el tratamiento tributario a aplicar tendrá sus propias características, conforme desarrollaremos en los siguientes puntos.

#### **II.4.2 Depreciación tributaria**

En este acápite realizaremos una aproximación al concepto de depreciación tributaria a partir de dos autores españoles quienes han abordado este tema y han establecido un sustento que merece tomar en consideración, para luego pasar a nombrar a autores nacionales quienes también han desarrollado estos conceptos y también se hará referencia a algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal que delimita de manera más cercana este concepto.

Ortiz (2001, pp. 52-57) sostiene que la depreciación está íntimamente ligada a la producción de ingresos, debido a que la amortización se incorpora a los resultados del ejercicio de manera sistemática, reflejada en el coste de los activos fijos utilizados en sus operaciones. La atribución del coste de los activos inmovilizados se refleja en cada

ejercicio, en aplicación del precepto de reconocimiento de ingresos y gastos. El autor también sostiene que sólo es posible aplicar sobre bienes que tienen la característica de inmovilizados, definiéndolos como aquellos que no tienen la cualidad de circular como productos, como mercadería puestos para la venta, sino que se caracteriza por su uso continuado vinculado a rendimientos de producción durante cierto período de tiempo. La continuación en el tiempo no implica necesariamente que el 100% de su vida deba estar en funcionamiento, por cuanto señala el autor que podrían existir lapsos temporales de paralización debido a ciertos trabajos de mantenimiento, reparación, pero conectada a la propia realización de la producción. También señala el autor que podría darse el caso de existencias sobre las que deba aplicarse la depreciación por haber adquirido la calidad de inmovilizados, como por ejemplo el caso de los automóviles puestos a exhibición en una concesionaria, donde se mantendrán inmovilizados sin ánimo de venta mientras se encuentren en exhibición. Lo mismo podría suceder en bienes de producción intermedia, donde la compañía utiliza sus propios productos como parte de su proceso productivo. También se hace la distinción entre activo fijo e inmovilizados, sosteniendo que el primero de ellos es un concepto muy amplio y no necesariamente implica que estén inmovilizados y sean amortizables, ya que una compañía podría ser titular de activos fijos que, por su falta de aplicación directa o indirecta, a la actividad productiva, no sean considerados inmovilizados amortizables, como sería el caso de los bienes que integran el activo circulante. Por ello, el autor español prefiere usar el término bienes inmovilizados.

En la Ley mexicana que regula los tributos sobre rentas se define a activo fijo como *“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 por el transcurso del tiempo”* (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017, p. 248). La norma mexicana también prohíbe la posibilidad de deducirlo como gasto en un solo ejercicio, debiendo prorrogarse a lo largo de su vida útil

García (1994, PP. 40-46) sostiene que la depreciación supone la pérdida del valor de un determinado tipo de bienes debido, fundamentalmente, al uso del bien (depreciación funcional), por el mero transcurso del tiempo (depreciación física) o por obsolescencia del bien depreciable (depreciación técnica). El autor sostiene que la obtención de renta, calificada como hecho imponible, tiene de manera intrínseca los costos incurridos en la obtención de esos rendimientos. Dichas cuantías negativas (costos) de las rentas constituyen la verdadera base imponible del ingreso.

Es decir, los ingresos generados llevan consigo de manera íntima e intrínseca los costos incurridos en su obtención, siendo uno de estos costos obtenidos precisamente el desgaste natural del activo fijo, el cual se verá reconocido mediante la depreciación. El autor sostiene que el respaldo de ese derecho a la depreciación es la capacidad contributiva, debido a que el real efecto del ingreso como hecho imponible debe reconocer el costo incurrido en su obtención. Es decir, busca que se reconozca el ingreso real, restando el costo incurrido y parte de ese costo incurrido estaría compuesto por la depreciación.

La desvalorización de los bienes a la que se refiere la amortización debe tener la calidad de cierta, dejándose de lado las pérdidas hipotéticas o riesgos potenciales que, de producirse, deberían compensarse a través de provisiones. Además, la desvalorización debe tener la calidad de irreversible, sin perjuicio del buen trato o cuidado que puedan tener las maquinarias, el desgaste no debe ser recuperable. Así también, la desvalorización debe ser sistemática y continua, en el sentido que el desgaste debe producirse dentro del uso para el proceso productivo. Los lapsos de tiempo en los que no se usa la maquinaria no debería implicar la aplicación de la depreciación.

Cuando la pérdida de valor del activo fijo tenga la calidad de cierta, sistemática e irreversible, generará que el bien quede inutilizable o fuera de servicio, resultando en ese momento necesario obtener su reemplazo, lo cual constituye el argumento lógico para sustentar y legitimar la depreciación.

Ruiz (2001, p. 60) sostiene que el requisito de la utilización del activo inmovilizado para la obtención de ingresos no debe ser inflexible, por cuanto debería manejarse el criterio de fin patrimonial, ya que desde el inicio del uso de las maquinarias no podría exigirse un inmediato retorno, sino que existe una potencialidad que debe ser reconocida. Además, señala que siempre debe respetarse el precepto de correlación de los ingresos con los gastos, que a su vez sustenta la valoración económica, de ahí que el proceso de imputación de las cuotas de amortización a cada período impositivo implica la valuación correcta del inmovilizado y, asimismo, la alícuota correcta del consumo de ese inmovilizado.

Como se advierte Ruiz señala que el activo inmovilizado no debe, necesariamente haber generado una renta, sino que basta la potencialidad de ello para que proceda su amortización. En el supuesto que no se reconozca ese costo incurrido, se estaría afectando la capacidad contributiva de la compañía, por cuanto se estaría tributando

más de lo que realmente corresponde, por lo que, a nuestro entender, un desconocimiento de la depreciación tributaria calificaría como confiscatorio.

Por otro lado, García (1994, p. 47) desarrolla una línea argumentativa en la cual sostiene que la depreciación tributaria tiene como sustento jurídico la capacidad contributiva, debido a que el régimen impositivo sobre las sociedades establece como hecho imponible la obtención de ganancias afectas al Impuesto a la Renta (IR). Precisamente al momento de la obtención de las ganancias afectas, se identifican los rendimientos íntegros y los costes incurridos en la obtención de dichos ingresos. Así, la depreciación implicaría un tipo de cuantía negativa, pero que de todas maneras forma parte del hecho imponible, de ahí que su desconocimiento implicaría una afectación al principio de capacidad contributiva, ya que no se estaría permitiendo el reconocimiento de todos los costes incurridos en el proceso de generación de las ganancias afectas. Para determinar esos costes, señala el autor, debe pedirse apoyo a la contabilidad como medio probatorio, dejando constancia que la amortización no necesariamente califica como gasto deducible, sino que también podría ser parte del costo y que en todo caso calificaría como un instrumento de imputación de gastos por ejercicio.

Queda clara la posición de García, al manifestar que el sustento jurídico de la depreciación tributaria es la capacidad contributiva, en tanto que supone un elemento dentro de la obtención de las ganancias afectas, ya que para llegar a dicho cálculo definitivamente debe considerarse los costes incurridos como una cuantía negativa.

Por su parte el autor peruano Picón (2011, p. 156) afirma que en la normativa de Estados Unidos se reconoce a la depreciación en dos aspectos. Por un lado, se reconoce la depreciación como consecuencia de la obsolescencia o la incapacidad del bien de producir eficientemente conforme a los estándares proyectados (funcional) y por otro lado se sustenta la depreciación en el uso y el deterioro por el transcurso del tiempo (física). Seguidamente el autor señala que la legislación tributaria peruana ha adoptado los conceptos contemplados en la legislación norteamericana, debido a que recoge los conceptos de desgaste (depreciación física) u obsolescencia (depreciación funcional) de los bienes del activo fijo.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha emitido algunos pronunciamientos definiendo la depreciación, por ejemplo, en la Resolución N° 04437-10-2015 ha señalado que: *“la depreciación constituye la pérdida de valor que sufren los bienes del activo fijo por haber sido puestos en estado de explotación, su deducción como gasto para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría tiene como razón fundamental*

*el reconocer el desgaste o agotamiento que sufren dichos bienes con el aludido impuesto. La depreciación constituye la pérdida de valor que sufren los bienes del activo fijo por haber sido puestos en estado de explotación por los contribuyentes en actividades productoras de rentas gravadas” (Tribunal Fiscal, 04437-10-2015, 2015, P. 7).*

En el caso descrito, el Colegiado ha adoptado la teoría española por cuanto reconoce un elemento funcional que es la pérdida del valor por el uso del bien, un elemento físico que es el transcurso del tiempo y un elemento técnico ocasionado por la obsolescencia.

Asimismo, el Colegiado Tributario en la Resolución N° 12387-3-2008 ha señalado que: *“la depreciación es una forma de recuperación del capital invertido que se reconoce por el desgaste u obsolescencia de los bienes del activo de una empresa” (Tribunal Fiscal, 12387-3-2008, 2008, P.5).*

Esta resolución también se encuentra alineada a la posición de los tratadistas españoles García y Ortiz antes citados, al reconocer que se trata del reconocimiento de costes, dentro de la determinación de ganancias gravadas, por lo que su desconocimiento generaría una transgresión al principio de capacidad contributiva.

Como es de apreciar, en la doctrina española y en la doctrina nacional, así como en la jurisprudencia del Colegiado Tributario se reconoce a la depreciación como la recuperación de los costos incurridos en los activos fijos al momento de generar ganancias gravadas. Para el caso peruano también se hace reconocimiento del precepto de correlación entre los ingresos generados y los gastos incurridos en las operaciones, como el sustento que permite la valoración del desgaste y su atribución en cada ejercicio. Asimismo, es de notar que para el caso peruano se utiliza el término activo fijo, mientras que para el caso español se utiliza el término inmovilizados.

Por lo señalado, se puede concluir que en el Perú se ha seguido la teoría que el sustento de la depreciación tributaria es la capacidad contributiva, en tanto que las amortizaciones constituyen un elemento del cálculo de las ganancias gravables. Es decir, se encuentra como un elemento del ámbito objetivo del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que su desconocimiento arbitrario podría calificar como confiscatorio.

## **II.5 La depreciación en la legislación peruana**

### **II.5.1 La depreciación en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)**

El artículo 38° de la LIR señala que: *“el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo (...) se compensará mediante la deducción por las depreciaciones”* (Decreto Supremo N° 179-2004-EF - Texto Único del Decreto legislativo N° 774, 2004, art 38).

La normativa transcrita reconoce que la depreciación se aplicará a manera de deducción al momento del cálculo de las ganancias gravadas. Esta regulación resulta importante, por cuanto recoge los preceptos doctrinarios reseñados precedentemente, los cuales sostenían que debe procederse al reconocimiento de los costes de amortización a fin de no afectar la capacidad contributiva. Asimismo, la Ley establece al reconocimiento de costes como una “COMPENSACIÓN” al desgaste u obsolescencia que sufren los inmovilizados.

Picón (2006, p. 62) al referirse a la depreciación señala que resulta de suma importancia verificar si la depreciación se encuentra vinculada a un gasto o a un costo, ya que podría darse el caso que la maquinaria se encuentre incorporada dentro del proceso productivo del contribuyente, en cuyo caso corresponderá darle el tratamiento de costo. El autor realiza dicha observación por cuanto recuerda que el Colegiado Tributario señaló en su Resolución N° 6784-1-2002 que la depreciación de maquinaria utilizada en la producción de minerales, forma parte del costo de producción del bien extraído. En base a ello, indica que resulta pertinente determinar si la depreciación deberá activarse como costo y mandarse a resultado como gasto.

Por su parte el artículo 41° de la LIR señala que: *“las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes”* (Decreto Supremo N° 179-2004-EF - Texto Único del Decreto legislativo N° 774, 2004, art 41).

De la norma transcrita se observa que la base de cálculo de los costes por amortización de los inmovilizados será el valor de adquisición en caso de compra, de producción en caso de haber sido mandado a fabricar, o de construcción para el supuesto de edificaciones. Todos esos conceptos nos remiten al concepto de costo histórico, debido a que la propia ley señala que dichos conceptos deben corresponder al valor de ingreso



al patrimonio, es decir a la cuantía que la compañía tuvo que desembolsar para adquirir los bienes.

También es importante resaltar que esta base de cálculo está reconocida en una norma que tiene el rango de ley, por lo que el desarrollo reglamentario debería sujetarse a este precepto.

En tal sentido, la depreciación es comprendida por la normativa nacional como una compensación que reconoce los costes de los bienes inmovilizados en el proceso de generación de ganancias gravadas, cuyo cálculo debe realizarse a partir del costo histórico, que es el valor pagado al momento del ingreso al patrimonio.

## **II.5.2 La depreciación en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR)**

El inciso b) del artículo 22° del RLIR establece los porcentajes que se aplicarán a los diversos tipos de bienes depreciables, consignando una tabla descriptiva.

Seguidamente el inciso b) en comentario señala que: *“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”* (Decreto Supremo 122-94-EF, 2004, art. 22 b)

Como se puede advertir, la norma reglamentaria establece como condición para poder aplicar la compensación del desgaste u obsolescencia, que dichas operaciones se encuentren contabilizadas en la compañía. Asimismo, exige que su reconocimiento se haya efectuado dentro del mismo ejercicio y que no se superen las tasas máximas establecidas en la tabla de alícuotas. También resulta importante que la norma señale que el método de reconocimiento del hecho económico que se haya utilizado resulte indiferente para efectos del cálculo tributario, estableciéndose una rigidez en su aplicación. Es decir, no resulta relevante el método que pudo haber aplicado el contribuyente en el cálculo de la depreciación.

Asimismo, el hecho que el reglamento haya establecido como formalidad que la depreciación deba aparecer en la contabilidad de la compañía, supone un exceso de regulación, debido a que dicha exigencia no está prevista en la ley.

Por otro lado, el inciso f) del artículo 22° del RLIR señala que: *“los deudores tributarios deben llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos”* (Decreto Supremo 122-94-EF, 2004, art. 22 f).

Mediante esta exigencia, se obliga a los contribuyentes a contar con el referido registro por una finalidad de control tributario. De ahí que se pueda advertir un exceso en la formalidad de exigir este registro y adicionalmente el requisito de la contabilización.

## **II.6 Pronunciamientos de la SUNAT**

Resulta importante analizar los informes emitidos por la SUNAT, toda vez que en aplicación del artículo 94° del Código Tributario, las consultas institucionales que absuelva la Administración Tributaria adquirirá carácter obligatorio para los distintos órganos de dicha institución.

Así, seguidamente pasamos a describir las opiniones vertidas por la Administración:

### **II.6.1 Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000**

En este informe la SUNAT emite pronunciamiento sobre los efectos tributarios en la amortización de bienes inmovilizados cuando se produce una diferencia entre su valor razonable y su costo histórico, como consecuencia de la política de las compañías de iniciar la aplicación de las NIIF. Específicamente se consultó si, dado que la depreciación contable (en base al valor razonable) será distinta a la depreciación tributaria (costo histórico) y por tanto, no se podrá plasmar la misma información en el libro diario y mayor (libros contables) y en el registro de activos (registro tributario), si existía la posibilidad de reconocer el monto no depreciado vía declaración jurada.

En respuesta la SUNAT señaló que no era posible deducir el gasto vía declaración jurada, por cuanto el costo rebajado no se encontraba contabilizado. Es decir, la SUNAT privilegió el aspecto formal del reglamento, frente a la definición de depreciación consignada en la Ley.

Asimismo, se consultó a la SUNAT si el llevar el registro tributario era suficiente para entender que se ha cumplido con el requisito de la contabilización, recibiendo como respuesta que los libros contables eran distintos a aquellos por cuanto persiguen fines distintos. Por ello, concluyó que el solo llevado del registro tributario no satisface la

obligación de contabilizar la amortización de bienes inmovilizados, toda vez que este último es un registro de carácter netamente tributario.

Consideramos que la posición de la SUNAT parte de un análisis literal del reglamento, sin haber observado el contexto legal ni constitucional de la depreciación. Mucho menos se ha detenido en analizar la naturaleza jurídica de la depreciación ni de la experiencia en otros ordenamientos. Por ello, no hace sentido que dicha institución se limite a privilegiar una formalidad reglamentaria frente a lo dispuesto por la ley y por la Constitución. Por ese motivo, dicho pronunciamiento adolece de una debida fundamentación pudiendo generar serias vulneraciones a los derechos de los contribuyentes.

#### **II.6.2 Informe N° 006-2014-SUNAT/4B0000**

En este informe se señala que el registro de activos fijos tiene por finalidad facilitar la revisión desde el punto de vista fiscal, por lo que no se entiende contabilizado sólo con la llevanza del referido registro. Es de notar que la SUNAT establece un mecanismo de control a la deducción tributaria que se pretenda aplicar, de ahí que correspondería preguntarse si este registro tributario cumple o no con su función de medio probatorio suficiente para el control de la Administración Tributaria y si además es necesario que coincida con las anotaciones de la contabilidad. En los siguientes puntos de la presente investigación se analizará el papel que juega la contabilidad frente a la Administración, discutiéndose si corresponde a uno de tantos medios probatorios o si resulta constitutivo de derechos. Dicho análisis resulta importante de considerar, debido a que nos dará luces de la función de la contabilidad en el ámbito tributario

#### **II.6.3 Informe N° 120-2016-SUNAT/5D0000**

Ante la posición de la SUNAT de no aceptar la depreciación del costo histórico, cuando por adopción de NIIF se ha utilizado el valor razonable, algunas compañías intentaron cumplir con la formalidad de la contabilización, para ello se ingeniaron la posibilidad de llevar el control en cuentas de orden de manera que se pueda utilizar la diferencia no aplicada en la depreciación aplicando directamente a los resultados acumulados. En respuesta la SUNAT precisó que el uso de cuentas de orden no implicaba la

contabilización, ya que no afectan el patrimonio neto ni los resultados de la empresa, siendo meras anotaciones, por lo que no se cumplía con el requisito.

En suma, la SUNAT ha adoptado la siguiente posición:

- La depreciación tributaria de los activos fijos que han utilizado el método de valor razonable debe practicarse a partir de dicha estimación, sin importar que sea inferior al costo histórico.
- Exige que la amortización de los bienes inmovilizados figure en la contabilidad de las compañías, requiriendo adicionalmente que coincida con los registros tributarios.
- No acepta que la depreciación tributaria se lleve en cuentas de orden y mucho menos que se aplique a los resultados acumulados,
- No acepta que la diferencia de la depreciación no aplicada por efecto de ser inferior el valor razonable, respecto al costo histórico, pueda ser deducido vía declaración jurada.



### **III CAPÍTULO 2: Problemática**

#### **III.1 Cuando el valor razonable es mayor al costo histórico**

Las compañías que adopten NIIF y que obtengan un valor razonable mayor que el costo histórico de sus bienes, deberán aplicar la depreciación contable a partir del mayor valor determinado. Es decir, a partir del valor razonable. Sin embargo, desde la perspectiva del derecho tributario, dicho mayor valor configuraría una revaluación voluntaria.

En efecto, según dispone el inciso I) del artículo 44° de la LIR (Decreto Supremo N° 179-2004-EF - Texto Único del Decreto legislativo N° 774, 2004, art 44 i) el incremento voluntario, no darán lugar a modificaciones del costo computable, ni en la vida, motivo por el cual, para fines fiscales, dicho gasto califica como prohibido. En ese sentido, la parte correspondiente a la mayor depreciación deberá adicionarse al momento de efectuar el cálculo del impuesto anual.

Asimismo, estando a lo señalado por el artículo 38° de la LIR (Decreto Supremo N° 179-2004-EF - Texto Único del Decreto legislativo N° 774, 2004, art 38), corresponde que el valor que debe utilizarse como base de cálculo es el del valor de ingreso al patrimonio; es decir, el costo histórico.

#### **III.2 Cuando el valor razonable es menor al costo histórico**

Las compañías que adopten NIIF y que obtengan un valor razonable menor que el costo histórico, deberán aplicar la depreciación contable a partir de ese menor costo. Sin embargo, para efectos tributarios aparece una seria complicación, debido a que la depreciación contable efectuada en base a las NIIF siempre va recibir ese tratamiento y así va constar en los libros contables (libro diario y libro mayor), mientras que la depreciación tributaria seguirá su propio camino, encontrándose anotada en el registro de activos fijos, con sus cálculos propios, lo cual, hará imposible que la depreciación tributaria se encuentre contabilizada, ya que ambas depreciaciones (la contable y la tributaria) contienen una base de cálculo distintas, siendo imposible que se cumpla con la norma reglamentaria que exige su contabilización.

Esta problemática se ha visto acentuada por el hecho que la SUNAT ha sentado una posición formalista y fiscalista en los Informes N° 006-2014-SUNAT/4B0000, N° 025-2014-SUNAT/4B0000 y N° 120-2016-SUNAT/5D0000, mediante el cual, se desconoce toda la naturaleza de la depreciación y se privilegia una formalidad reglamentaria.

Ante esta situación, en la práctica las compañías han desarrollado tres posibilidades de tratamiento a la problemática descrita:

- Aplicar la depreciación respecto al valor razonable (menor al costo histórico).
- Aplicar la depreciación respecto al valor razonable (menor al costo histórico), pero diferir las diferencias entre el costo histórico y el valor razonable al final de la vida útil para tomar el gasto en esa oportunidad.
- Aplicar la depreciación a partir del costo histórico (mayor al valor razonable).

### **III.2.1 Aplicar la depreciación respecto al valor razonable (menor al costo histórico).**

Este enfoque es el más conservador y se ajusta a la posición asumida por la SUNAT en los informes antes reseñados, debido a que se acepta tomar como base imponible de los bienes inmovilizados, la valuación rebajada e inferior al costo histórico. En este escenario, la contabilidad de la depreciación definitivamente coincidirá con los registros tributarios, por lo que se reducirá la posibilidad de que la SUNAT realice observaciones. No obstante, adoptar esta posición significaría perder la posibilidad de utilizar parte de la depreciación, ya que la parte proporcional al mayor valor entre el costo histórico y la valuación utilizada se perderá.

Se cuestiona esta posición por cuanto el desconocimiento de una parte de la depreciación significaría la pérdida de parte de los costes incurridos en la generación de ganancias gravables, lo cual resultaría atentatorio contra el principio de capacidad contributiva.

En ese sentido, la adopción de esta posición conservadora significará perder una parte proporcional al derecho a compensar los costes incurridos por depreciación, aunque se reducirá la posibilidad de observación por parte de la SUNAT.

### **III.2.2 Aplicar la depreciación respecto al valor razonable (menor al costo histórico), pero diferir las diferencias entre el costo histórico y el valor razonable al final de la vida útil para tomar el gasto en esa oportunidad.**

Según esta posición, las compañías aplican la deducción de los activos inmovilizados en base al valor razonable; es decir, inicialmente se adhieren a la posición de la SUNAT en base al menor valor. Sin embargo, en esta posición se establece una variación a la culminación de la depreciación, por cuanto una vez sucedido ello se sugiere que se proceda a vender el bien con la esperanza de recuperar en esa oportunidad la parte no depreciada. Con este planteamiento se busca diferir el monto no depreciado para aplicarlo a la culminación de la vida útil del bien, con la venta. De esta manera, se sostiene que la parte proporcional no depreciada podría recuperarse con la venta que se efectúe del activo fijo, luego de culminada la depreciación.

Se critica esta posición por cuanto la depreciación es un costo que debe reconocerse a la par con el ingreso, en aplicación del precepto de correlación entre los ingresos generados por las compañías y los costes incurridos en la generación de ellos. Si se difiere esa parte de la depreciación al final de la vida útil, definitivamente habrá una incompatibilidad con el principio ante referido, ya que dicha depreciación no corresponderá a ese ejercicio final, sino a cada ejercicio en el que se sufrió el desgaste para obtener el ingreso gravado.

Mediante esta opción alternativa podría, efectivamente, recuperarse la parte proporcional no depreciada; sin embargo, nada garantiza que dicha venta se pueda llegar a realizar, o que el precio realmente signifique el reconocimiento de la parte no depreciada.



### **III.2.3 Aplicar la depreciación a partir del costo histórico (mayor al valor razonable).**

Según esta posición se recomienda considerar el costo histórico como base de cálculo de la amortización de los inmovilizados, apartándose de la posición señalada por la SUNAT. Se busca con ello reconocer en cada ejercicio los costes efectivamente incurridos en la generación de ganancias gravables.

Con este criterio se estaría reconociendo la prevalencia del mandato legal sobre el reglamentario y el reconocimiento del principio de capacidad contributiva, de carácter constitucional, como sustento de la deducción de la depreciación.

La adopción de esta postura supondrá que los libros de contabilidad difieran del registro tributario, con lo cual es muy probable que la SUNAT observe la deducción; sin embargo, la depreciación efectuada tendrá como amparo la norma con rango legal, la misma que constituye un derecho que no puede ser limitado por una norma con rango reglamentario. Inclusive se estarían violando principios constitucionales como el de capacidad contributiva. No obstante, estos derechos muy probablemente sólo podrán ser amparados por el Poder Judicial, lo que implica recorrer previamente el procedimiento administrativo en todas sus instancias.



## IV CAPÍTULO 3: Hipótesis

Consideramos que la mejor opción del tratamiento tributario de la depreciación para el caso planteado es realizar el cálculo sobre el costo histórico. Sostenemos ello en base a los siguientes argumentos:

### IV.1 Exceso del reglamento (RLIR) sobre lo dispuesto por la Ley (LIR).

Como se ha venido señalando, consideramos que lo establecido por el RLIR ha excedido lo dispuesto por la LIR, por cuanto ha establecido la formalidad de la contabilización como una limitante para ejercer la deducción de la depreciación, a pesar que la Ley no establecía alguna traba sobre el particular. Este acto resulta atentatorio al principio de capacidad contributiva por lo que su aplicación podría significar una confiscatoriedad, ya que, dada la naturaleza de la depreciación, se estaría desconociendo un costo intrínseco en la determinación del impuesto.

Del Rosario señala que, si bien existen necesidades fiscales de información respecto a la depreciación, la contabilización de dichas operaciones no debe constituir un requisito absoluto, por cuanto ello limitaría la deducción de los costes. Asimismo, sostiene que el inciso b) del artículo 22° del RLIR debería derogarse por vulnerar el principio de legalidad (2002, pp. 96-97).

El Colegiado Tributario peruano ha señalado en diversas resoluciones que las normas reglamentarias deben ser interpretadas siempre de conformidad con las normas con rango legal. Así, Adrianzén cita expresamente la RTF N° 2434-4-96 en donde se indicó que: *“Que las normas reglamentarias deben interpretarse en armonía con la ley que reglamentan, esto es, sin transgredidas ni desnaturalizadas, conforme a ello, los artículos 142° y 143° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta deben aplicarse en concordancia con el artículo 81° y 71° de la Ley del mismo impuesto”* (1998, p. 237).

Debe recordarse que los artículos 20° y 41° de la LIR, señalan que la base de cálculo de las deducciones debe ser el costo histórico, optando el legislador por el método de medición contable del “costo histórico”, el cual atiende al “costo real” en contraposición al denominado “valor razonable”.

Lo establecido por el legislador guarda coherencia con la finalidad de la depreciación tributaria que, según el Tribunal Fiscal, es otorgar a los contribuyentes un mecanismo

de recuperación del capital invertido y reflejar su real capacidad contributiva. Así, se asegura que el contribuyente pueda depreciar en base al costo real incurrido.

Por otro lado, cuando el RLIR exige que las depreciaciones tributarias deban constar en la contabilidad como requisito para admitir su deducción, lo hace con la finalidad de dotar a la Administración Tributaria de un medio accesorio de prueba a través del cual pueda controlar las depreciaciones deducidas.

Cabe destacar que, cuando entró en vigencia la normativa tributaria, las normas contables admitían el método del costo histórico como criterio de valuación de los activos, por lo que la opción adoptada por la LIR resultaba congruente con el criterio contable. La forma de valuación en base a estimaciones razonables recién empezó a tomar fuerza a partir de los años 80, bajo la lógica que financieramente se busca identificar hechos económicos, criterio que no es el fin de la norma tributaria, que busca recaudar y controlar la tributación de los administrados.

La exigencia reglamentaria del registro de la depreciación en los libros contables no resulta congruente con los artículos 20° y 41° de la LIR, por lo que no puede ser exigido para la deducción de la depreciación tributaria que corresponde a aquella parte del costo tributario (histórico) que ha sufrido un ajuste (reduciéndolo) por aplicación de las NIIF (que obligaron al contribuyente a llevar el activo a su valor razonable).

La LIR ha regulado la depreciación tributaria de forma tal que el contribuyente pueda recuperar su inversión equivalente al costo histórico, por lo que el Reglamento no puede imponer un requisito formal para impedirlo o restringirlo. En efecto, requerir la contabilización de la depreciación por la parte del costo tributario que ya no se ve reflejada en los libros contables porque su valor razonable es menor, es exigir a los contribuyentes un requisito de imposible cumplimiento. Resulta claro que debe descartarse una interpretación de la norma reglamentaria que lleve a establecer una obligación que no es posible cumplir, sobre todo, si dicha interpretación lleva a desconocer derechos reconocidos por la ley que se pretende reglamentar.

En base a lo anterior, se puede afirmar que la interpretación realizada por la SUNAT lleva, en la práctica, a que las compañías se vean obligadas a adoptar la base de cálculo a partir de la valuación razonable, lo cual se aparta de lo establecido por la ley como sistema de depreciación, conforme lo señalan los artículos 20° y 41° de la LIR, evidenciándose una clara distorsión teleológica de dicha regulación.

Exigir la contabilización de la deducción tributaria sólo sería sustentable desde un punto de vista probatorio a efectos de que la Administración Tributaria pueda verificar el correcto cálculo y siempre que el contribuyente tenga la posibilidad de registrar en sus libros contables todo el procedimiento aplicado de acuerdo a la opción adoptada; es decir, considerando como base el costo histórico. De lo contrario, dicha exigencia carecerá de lógica, ya que sólo quedará la posibilidad de realizar el cálculo a partir de la valuación razonable, que lo que precisamente se cuestiona por ser atentatoria al principio de capacidad contributiva.

Cabe adicionar que la Constitución Política del Estado (Constitución Política del Perú, 1993, art. 74) señala que las normas que tengan rango legal deben regular los aspectos esenciales de la obligación tributaria y de sus elementos; es decir, el aspecto subjetivo, objetivo, temporal y espacial, en aras de resguardar la reserva legal,

En esa misma línea de ideas el Colegiado Constitucional ha señalado que de forma excepcional la ley podría remitir al reglamento la regulación de ciertos aspectos medulares de la obligación tributaria, siempre que ella misma consigne límites, por cuanto no se encuentra permitida la concesión genérica para regular aspectos tributarios (Tribunal Constitucional, 2762-2002-AA/TC, 2002)

Es por ello, que se cuestiona que, siendo el procedimiento de deducciones parte del aspecto objetivo de la obligación tributaria, se establezca un requisito de contabilización recogido en una norma de rango reglamentario. Es más, consideramos que inclusive, si dicho requisito apareciera recogido en la ley, también resultaría anti técnico e igual afectaría la capacidad contributiva, por cuanto igualmente mantendría un fin imposible de cumplir y se estaría privilegiando un aspecto meramente formal, en detrimento de lo sustancial.

Sobre el particular Córdova sostiene que el reglamento es ilegal, no sólo transgrede la Ley al ir más allá de lo regulado por ésta, sino que desnaturaliza la base de cálculo, puesto que prescinde de la base de cálculo tributaria, que es el costo computable. (2016, p.69)

Por ello, consideramos que la exigencia de la contabilización establecida en el RLIR ha vulnerado lo establecido por la ley, lo cual deviene en una afectación al principio de reserva de ley, capacidad contributiva y su aplicación supondría un acto confiscatorio.

#### **IV.2 El texto del reglamento de la LIR contiene un fin imposible.**

De acuerdo al tratadista Rubio (1999, p. 121) los elementos de la norma para efectos de la lógica – jurídica se constituyen en: supuesto, consecuencia y nexo, respecto de los cuales se efectuará un breve comentario:

El supuesto es definido como la hipótesis establecida por el legislador, de tal forma que, de producirse los hechos fácticos, se dé inicio a la necesidad de la consecuencia. Añade el autor que la primera etapa del procedimiento de aplicación de una norma a un supuesto de hecho, consiste en verificar que la hipótesis ha ocurrido en la realidad, para ello, se deberá identificar el supuesto de la norma y además se deberá verificar dicho supuesto en la realidad, a partir de lo cual se podrán desarrollar otras etapas como la interpretación jurídica.

Por otro lado, la consecuencia está definida por el citado autor como el efecto de haberse configurado en los hechos en el supuesto hipotético, pudiendo generar el nacimiento de un derecho, de una obligación, entre otros.

El nexos, por su parte, es definido como una abstracción lógica, el elemento que vincula el supuesto y la consecuencia, conteniendo un carácter de deber ser en la necesidad lógica jurídica.

En esa línea de ideas, corresponde analizar el supuesto normativo contemplado en el RLIR (art. 22), en el extremo referido al requisito de la contabilización, con la finalidad de verificar el supuesto de hecho y la consecuencia que el legislador ha regulado con la dación de la referida norma.

Para ello, debe tenerse en cuenta que el requisito de la contabilización, como elemento que condiciona la depreciación para la deducción, fue regulada para los casos que presenten diferencias como consecuencia de la aplicación de tasas de depreciación distintas, pero no para los casos donde se produzcan diferencias en el valor a depreciar.

El legislador al establecer la hipótesis normativa reglamentaria ha dispuesto una condición especial como requisito para deducir la depreciación, con la finalidad de llevar un control del cálculo. Asimismo, dicha norma de control tiene por finalidad identificar las diferencias originadas por la estimación de la vida útil y su efecto en el plazo de amortización de los bienes inmovilizados, lo cual se evidencia en el

porcentaje anual contabilizado. Dicho cálculo debe compararse con la correspondiente tasa máxima tributaria, permitiendo el control de las diferencias generadas por la aplicación de una depreciación contable y tributaria.

En ese sentido, resulta claro que el supuesto de hecho de la norma en comentario ha sido que, existiendo diferencias temporales entre lo calculado para fines financieros y lo establecido para fines fiscales, exista la posibilidad llevar un control de dichas divergencias, lo cual resulta válido, por cuanto lo contable busca identificar hechos económicos, mientras que lo tributario tiene por finalidad recaudar y fiscalizar, siendo ramas distintas entre sí.

Teniendo como premisa la diferencia entre los fines que persiguen la rama contable y fiscal, resulta evidente que la aplicación normativa de cada una de ellas también generará un resultado distinto, opuesto o hasta contradictorio entre sí. Es así que no resulta raro, sino por el contrario, natural, que la amortización de bienes inmovilizados para fines contables se aplique a partir de la valuación razonable, mientras que para fines fiscales se tome en consideración el costo histórico, más aún si la propia LIR así lo ha dispuesto al exigir la identificación de la cuantía del ingreso al patrimonio.

Atendiendo a la distinta naturaleza de ambas ramas, resulta ilógico y de imposible cumplimiento, la exigencia de que la contabilización coincida con el registro tributario, por cuanto ello significaría desconocer lo medular de ambas ramas, que si bien pueden tener algunas similitudes y hasta coincidencias, definitivamente persiguen fines totalmente distintos.

Ese es el motivo por el cual el RLIR modificada (Decreto Supremo N° 194-99-EF, 1999, Segunda Disposición Final y Transitoria) estableció que cuando el valor contable del bien del activo fijo quede totalmente depreciado, pero por aplicación de los límites establecidos en la tabla del RLIR aún permanezca un remanente pendiente de depreciar para fines tributarios, dicho saldo podrá ser deducido vía declaración jurada, siempre que, como requisito, se mantenga la contabilización de la diferencia.

Lo resaltante de la norma antes descrita es que el reglamento no exige la contabilización de la depreciación para aplicar la deducción, porque reconoce que tal exigencia calificaría como de imposible cumplimiento. El supuesto previamente descrito resulta muy similar al que es materia de la presente investigación, dado que la diferencia tributaria no depreciada nunca coincidirá con el saldo contable, ya que ambos han recibido diferentes tratamientos, acorde a sus propios fines.

La posición de la SUNAT de requerir el registro contable en situaciones en las que no existe la posibilidad de cumplir, demuestra una vulneración indebida del derecho del contribuyente a tributar sobre su renta neta, afectando abiertamente la capacidad contributiva.

Existen casos en los que el Tribunal Fiscal ha dejado sin efecto algunas sanciones tras corroborar que se trataban de obligaciones de imposible cumplimiento. Así por ejemplo en el caso donde la Administración solicitó un registro contable cuyo original ya se encontraba en poder del fiscalizador, el Colegiado señaló que resultaba imposible para el administrado cumplir el requerimiento (Tribunal Fiscal, RTF 19416-1-2011, 2011).

En otro caso resuelto por el Colegiado, el contribuyente fue sancionado por no consignar el número de libreta tributaria en el comprobante de pago; sin embargo, luego se verificó que el incumplimiento se debió a que la propia Administración no había atendido la solicitud de obtención de libreta tributaria realizada por el contribuyente hace varios meses. En dicho caso también se reconoció la imposibilidad del cumplimiento por parte del administrado (Tribunal Fiscal, RTF 07761-8-2012, 2012).

En los casos descritos se observa que el Tribunal Fiscal ya ha emitido pronunciamiento sustentando sus decisiones en la imposibilidad de cumplimiento por parte de los contribuyentes, en base a hechos ocasionados por la propia Administración Tributaria.

Por tales consideraciones, la exigencia de la contabilización para la deducción de la depreciación tributaria constituye un fin imposible de cumplir, deviniendo en atentatorio del principio de capacidad contributiva.

#### **IV.3 ¿Las NIIF deben aplicarse para determinar las obligaciones tributarias?**

La LIR no establece cuál es la relación entre la tributación y la contabilidad. Sin embargo, como ya se ha señalado, ambas ramas persiguen objetivos distintos. Así la contabilidad busca reconocer hechos económicos para que los operadores puedan tomar decisiones, mientras que la tributación busca la recaudación.

En este escenario es preciso citar el artículo 33° del RLIR, ya que expresamente reconoce que existen diferencias temporales y permanentes de las operaciones,

ocasionadas por la aplicación de un tratamiento contable distinto del tratamiento tributario, lo cual es natural. Asimismo, la norma señala que la formalidad del registro contable no puede producir el desconocimiento del costo o gasto, salvo que expresamente una norma con rango legal o rango reglamentario señale que constituye un requisito de deducibilidad la contabilización.

Este segundo párrafo resulta controversial, por cuanto el aspecto objetivo de la obligación tributaria no puede ser derivada a la regulación reglamentaria, al tener carácter de esencial, protegido por la reserva legal. Recuérdese que nuestro sistema tributario no acepta la remisión reglamentaria en blanco, salvo que la norma con jerarquía de ley establezca los límites, lo cual no se advierte en este caso.

Luján y Abanto (2017, p. 15) citando a Báez indican que la vinculación entre la contabilidad y las normas fiscales aún no se encuentra claramente definida, pero que sí resulta evidente que las ganancias obtenidas por las empresas peruanas por sus operaciones generan el nacimiento de operaciones gravadas con el impuesto. Asimismo, comentando el artículo 33° del RLIR sostienen que la norma tributaria reconocería de manera somera que el resultado contable es la base para determinar la ganancia gravada.

Luyo (2014, p. 28) refiere que en la V Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario del ILADT en 1967, entre varios temas, se concluyó que en la determinación de la renta gravada se debían aplicar los principios y métodos generalmente aceptados por la contabilidad, lo cual podría considerarse como una influencia a la redacción que finalmente se plasmó en la norma reglamentaria que conllevó al señalamiento del requisito de la contabilización para la deducibilidad.

Para Bravo (2002, pp. 22-26), la determinación tributaria parte de una base contable en un determinado ejercicio, luego de aplicar las deducciones de ley, lo que generará las diferencias temporales y permanentes.

Así también Maraví, (2011, p. 34), señala que el artículo 33° en comentario es la única norma habilitante para aplicar las NIIF en el cálculo del impuesto anual por lo que sugiere su elevación a rango legal. También señala que de manera contemporánea lo tributario y lo contable poseen rasgos similares.

En Perú a la fecha aún no se ha obtenido un pronunciamiento expreso y definitivo que reconozca la aplicación de las normas contables, encontrándonos con lo siguiente:

- El Tribunal Constitucional no ha analizado la validez de un derecho contable. Sólo se ha realizado referencias contables a algunos conceptos.
- El Poder judicial sólo ha usado conceptos contables en litigios tributarios en contiendas adjetivas o probatorias, sin ser precedentes de observancia obligatoria.
- La SUNAT y el Tribunal Fiscal han emitido diversos pronunciamientos usando conceptos contables para fines tributarios. No hay una posición sobre el uso de las NIIF como fuente de interpretación.

Por otro lado, Córdova (2016, p. 52-58) señala que a pesar que el derecho tributario se pueda apoyar en las diversas disciplinas y ciencias como es el caso de la contabilidad, no resulta correcto que se pierda el carácter esencial de la obligación tributaria, conforme se encuentra establecida en una norma fiscal. El autor reconoce que la contabilidad puede ser entendida como un referente de partida, por cuanto recoge la realidad económica de las operaciones, aunque no contempla los principios jurídicos aplicables a la tributación.

Así, a diferencia de lo señalado por Bravo, quien considera que la base tributaria esta soportada de inicio en postulados de índole contable, siendo que los ajustes que se realizan son por aplicación de la normativa tributaria en algunos casos, Córdova considera que los resultados contables no se obtienen aplicando los principios que soportan la tributación.

Debe tenerse en cuenta que la contabilidad tiene mayor dinamismo que la tributación, debido a que se encuentra en constante búsqueda de adaptarse a la realidad económica de las operaciones y que al no estar sujeto a los formalismos de un cambio normativo legal y a la lógica de recaudación, resulta más versátil. Por ello, resulta natural que se genere un desfase entre la norma tributaria y su aplicación contable, generando diferencias materiales, como las del presente trabajo bajo análisis.

Por ello, si bien la contabilidad será un medio de prueba que muestre la realidad económica de las operaciones, constituyéndose en un punto de partida para



determinar la base imponible, definitivamente ello debe confundirse con la tributación, que mantiene sus propias características y principios.

Así, Ferreyro (2006, p. 32) manifiesta que la contabilidad cumple un rol probatorio de los hechos que reconoce, pero que no debe invadir el espacio tributario. En esa misma línea de ideas, Gotlib (2005, p. 126) sostiene que si bien la contabilidad, efectivamente, cumple un rol probatorio, no mantiene la característica de irrefutable, debido a que las anotaciones contables también pueden adolecer de deficiencias y tanto no es irrefutable, que la Administración puede dejar de lado dichos reportes y proceder a una determinación en base a contratos, cruces de información, ITF, entre otros.

Una característica propia de la tributación que demuestra su independencia de lo contable, se observa cuando los reportes financieros no ofrecen certeza, la Administración puede aplicar las presunciones legales y realizar reparos presuntivos.

Las normas contables no tienen el rango jurídico habilitante para regular en materia tributaria, por aplicación de la reserva de ley, por lo que no resulta correcto que se pretenda conceder rango normativo a dichos principios financieros, ya que ello implicaría una vulneración al principio de legalidad contemplado en la Constitución del Estado.

En ese sentido, las normas financieras no pueden ser consideradas como fuente de derecho (no constituyen normas jurídicas, doctrina o jurisprudencia), siendo solo conceptos técnicos que coadyuvan a examinar el sentido de las normas jurídicas.

En esa misma línea Duran y Mejía (2011, pp. 50-55) señalan que los estándares contables, como cualquier tipo de conocimiento, pueden efectuar aportes sobre la atribución y/o contenido de las normas jurídicas tributarias, siendo que no hay fuentes prohibidas para el intérprete tributario en tanto los únicos filtros son el orden constitucional y los principios jurídicos en materia tributaria, pero que lo que no corresponde, y que debe tenerse como un postulado base, es abusar de una aplicación supletoria del contenido contable.

Así, los autores señalan que considerar a las NIIF como definidores y regentes productores de normas tributarias equivaldría a considerarlos como una fuente del derecho en toda su extensión, lo cual vulnera la reserva de ley y otros preceptos como la seguridad, indicando también los autores que los estándares contables no

guardan un carácter supletorio con fuerza normativa, como sí lo tiene el Derecho peruano regular, las cuales tienen mayor fuerza sobre cualquier noción contable.

Recientemente Durán (2018, pp. 10-13) ha afirmado que recientemente lo contable y lo tributario han recibido una dosis de sinergia, como se demuestra con la regulación del devengado tributario. También indica que en el Perú rige el principio de balances independientes para hallar la base imponible de IR por lo que aún queda mucho por recorrer para determinar los mecanismos sin vulnerar los preceptos constitucionales tributarios.

Por otro lado, es importante tener en consideración que los países establecen dentro de sus políticas tributarias un menor o mayor impacto de los gastos en las ganancias determinadas por los inversionistas, con el fin de mostrarse más competitivos, de ahí que para el caso de la depreciación algunos países establecen una tasa menor o mayor respecto a sus pares, pudiendo clasificarlos por sectores económicos, otros países establecen incentivos que pueden confundirse con los gastos tributarios, como sería el caso de las depreciaciones aceleradas o la posibilidad de diferir las mismas, lo cual no necesariamente responde a un reconocimiento de un hecho económico (como el caso de la depreciación contable), sino a una estrategia de política fiscal, lo que demuestra la independencia de ambas ramas.

En ese mismo sentido, Gómez, J. y Velasco, P. (2010, pp. 16-28) realizaron un estudio para el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en el cual profundizan el tratamiento de los gastos tributarios que tienen como fin promocionar las inversiones. Así, señalan que en el escenario internacional los países pueden ser más gravosos o más generosos que otros, pero siempre se considerará como gasto deducible para fines fiscales, aunque desde una visión financiera se encuentre totalmente alejada de los reales costes.

Una vez más se demuestra que la tributación obedece a fines recaudatorios o de política fiscal como lo antes señalado, lo cual es totalmente ajeno al reconocimiento de hechos económicos que propugna la contabilidad.

Es importante tomar en consideración que, efectivamente cada área de estudio mantiene sus propias reglas de juego y sus propios principios, por lo que al ser la materia tributaria una de carácter de especialísima, la aplicación de la materia contable sólo debe servir de referente o de criterio interpretativo, pero en absoluto

podría significar un elemento normativo, en tanto no esté expresamente incorporado al marco legal respectivo.

#### **IV.4 ¿La nueva regulación del devengado de los ingresos tiene incidencia en la depreciación?**

Los criterios establecidos en la NIIF 15 no son los mismos que los establecidos en la nueva regulación del artículo 57° de la LIR, que desarrolla el devengado tributario. La norma tributaria ha sido clara al señalar que no le resultan aplicables las estimaciones que establece la NIIF 15.

Cuando se hace referencia al precepto de reconocimiento de ingresos vinculados con los costes incurridos para su obtención, debe concederse una interpretación amplia al concepto de ingreso, vinculándolo con el de beneficio económico. Señalamos ello, porque el ingreso en estricto está relacionado con el cliente y por ende a condiciones de venta que pueden incluir ofertas cruzadas, servicios adicionales o potenciales, etc, lo cual resulta reducido en comparación al beneficio económico.

Esta idea del reconocimiento de ingresos según NIIF 15 podría inducir a pensar que, dada la naturaleza jurídica de la depreciación, dicho gasto también pudiera verse diferido o asumido en un solo período. Sin embargo, tomando en cuenta el criterio más amplio de beneficio económico basado en el principio de correlación, consideramos que la regulación del devengado tributario no afectaría a la depreciación, más aún si la propia norma tributaria ha dispuesto que dichas estimaciones no le son aplicables en la determinación de la Renta Empresarial.

Por ello, creemos que la nueva regulación del principio del devengado no genera un cambio en las posiciones que se vienen adoptando respecto al tratamiento tributario de la depreciación.

#### **IV.5 La capacidad contributiva como sustento de la deducción por depreciación**

Los criterios vertidos por la SUNAT en los informes que se vienen analizando en esta investigación evidencian la posición de la SUNAT de supeditar la formalidad reglamentaria de la contabilización en detrimento de lo sustancial que sería la deducción

de la depreciación, a pesar que el reconocimiento de este coste se enmarca dentro del aspecto objetivo de la obligación tributaria, lo cual constituye un elemento medular, cuya vulneración atentará de manera definitiva contra la capacidad contributiva del contribuyente.

Todo contribuyente tiene el derecho de tributar conforme a su capacidad contributiva, el cual tiene base constitucional en el precepto de igualdad, expresamente reconocido por nuestra Carta Magna. En concordancia con ello, el Tribunal Constitucional en repetidas sentencias ha señalado que la capacidad contributiva exige que exista una estrecha relación entre el hecho sometido a imposición y la capacidad económica del sujeto obligado. En ese sentido, aplicar una carga impositiva sin reconocer el “costo real” asumido por los contribuyentes en la generación de ganancias gravadas evita reconocer la capacidad económica del sujeto y, por ende, vulnerar su capacidad contributiva. (Tribunal Constitucional, Exp. 033-2004-AI/TC, 2004)

El Colegiado Constitucional también ha señalado que la capacidad contributiva se ve legitimada por la conexión que se produce entre la capacidad económica de los administrados de soportar cargas y los tributos, que son los que establecen el gravamen, siempre dentro de los alcances de los principios aplicables a la materia (Tribunal Constitucional, STC N.º 2727-2002-AA/TC, 2002).

Precisamente, al desconocerse la posibilidad de deducción de la depreciación, se está afectando el elemento tributo el cual se encuentra cubierto por la constitucionalidad y en consecuencia, también se afecta la capacidad económica, por cuanto se está imponiendo un gravamen superior al que debería corresponder según el marco legal y constitucional.

Cuando los autores españoles García Novoa y Muñoz inicialmente desarrollaron sus teorías, sustentaron que jurídicamente la depreciación se respalda en la capacidad contributiva, ya que implicaba el reconocimiento de los costes asumidos en la generación de ganancias gravadas. Por ello la deducción se constituía en parte del aspecto objetivo en la determinación de la obligación tributaria, de ahí que su indebido desconocimiento genera una afectación a la debida tributación, distorsionando la capacidad económica y en consecuencia vulnerando la capacidad contributiva.

#### IV.6 La NIC 12: reconocimiento expreso que las normas contables tienen naturaleza distinta a la legislación tributaria

La NIC 12 expresamente reconoce la existencia de diferencias entre el tratamiento contable y el tributario de ciertas operaciones. Ello, se puede apreciar, por ejemplo, en el punto 5 de las definiciones de la NIC 12, que señala a “Las diferencias temporarias” como aquellas que se producen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, clasificando dichas diferencias temporarias en:

**Cuadro 4. Resultado de las privatizaciones por actividad económica**

Diferencias temporarias imponibles	Diferencias temporarias deducibles
(a) “Diferencias temporarias imponibles”, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o,	(b) “Diferencias temporarias deducibles”, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Fuente: Cuadro elaborado en base a información tomada de Velazco (2013, p. 44).

Sobre el particular, el artículo 33° del RLIR mantiene una regulación expresa que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

El término “diferencia temporaria” es más amplio que el término diferencia temporal, así, en todos los casos en que exista una diferencia temporal necesariamente se produce una diferencia temporaria. Por ello, existirán diferencias temporarias en algunos supuestos en los que no existe una diferencia temporal Velazco (2013, pp. 42–45).

Por ello, sostenemos tanto la norma contable, como la norma tributaria han reconocido la diferencia que puede generarse entre ambas materias; por ello, han establecido mecanismos para superar dicha discrepancia, a través de las diferencias descritas en el cuadro precedente, lo que también evidencia el reconocimiento de ambas materias que persiguen fines distintos, por un lado, el reconocimiento de hechos económicos y por otro lado, la facultad del Estado para recaudar.

#### **IV.7 ¿La contabilización es un requisito para la depreciación tributaria?**

La problemática de la contabilización como requisito para aplicar la depreciación no ha sido ajena a otros países. Así por ejemplo, comentando el caso español Ortiz (2001, p. 39) señala que la anotación contable no hace perceptible desembolso alguno, ya que si bien es cierto, que toda anotación debe fundamentarse en un soporte documental, al ser la amortización contable una pérdida deducible originada internamente – a diferencia, por cierto, de la adquisición del bien que se amortiza- la única prueba de la amortización, además del asiento contable, serán los estudios, cálculos o inventarios que anteceden o justifiquen dicho asiento. De ahí que no debería aceptarse la posibilidad que la Administración rechace la depreciación cuando el contribuyente pueda demostrar el valor y los costes incurridos por otros medios.

Al respecto García (1994, p. 32) señala que a la contabilidad debe considerarse como un instrumento de apreciación de la realidad y de la misma forma, sería un instrumento de conocimiento, un signo de medición de la capacidad contributiva al tener como fin dotar de información a la Administración Tributaria, teniendo por tanto una finalidad informadora subordinada a la capacidad contributiva.

En esa línea de ideas, consideramos que, de manera similar, en el Perú la obligación de contabilizar la depreciación se justifica en un objetivo de control, de demostrar los cálculos, por lo que en absoluto debería entenderse que la mera formalidad de llevar los registros contables son un fin en sí mismos que inclusive pudieran vulnerar la capacidad contributiva al negarse la deducción de los costes vía depreciación.

Ese es el sentido que se debería dar al inciso b) del artículo 22° del RLIR, por cuanto pretender que la formalidad reglamentaria de contabilización sea un fin en sí mismo, en detrimento de los derechos sustanciales de los contribuyentes implicaría una abiertamente vulneración al principio de capacidad contributiva y por ende su ejecución devendría en confiscatoria.

Asimismo, si se pretendiera afirmar que la contabilización es un requisito para aplicar la deducción de la depreciación, generaría un efecto gravísimo, por cuanto dicho incumplimiento meramente formal acarrearía la pérdida de la deducción de la depreciación, configurándose lo que se denomina una sanción anómala o sanción impropia. En efecto, como señala Donayre (2007, pp. 10-12) en estos casos de sanción anómala, se deberá identificar si las normas que establecen esta condición cumplen con los preceptos que rigen el poder de imponer penalidades, como la tipicidad, ya que se

configuraría lo que se conoce como sanción anómala, sanción indirecta o sanción impropia.

Ante esa situación, Bravo (2006, pp. 24-26) señala que la sanción deberá someterse al análisis de los principios punitivos como son el principio de legalidad, tipicidad, razonabilidad o proporcionalidad, non bis in ídem, debido procedimiento, entre otros a fin de concluir si la sanción impuesta se encuentra ajustada al ordenamiento.

En el caso bajo análisis, resulta evidente que la sanción anómala no se encuentra regulada en una norma de rango legal y no resulta razonable, ya que implica no solo la imposición de una sanción de índole formal, sino la pérdida de la deducción de la depreciación, lo cual resulta atentatorio al ordenamiento jurídico legal y constitucional.

En este momento de la investigación corresponde preguntarse qué motivo al legislador a establecer el requisito reglamentario de la contabilización como condición para la depreciación. La respuesta parece ser que fue la necesidad de dotar de elementos de control a la Administración Tributaria; es decir, un carácter meramente instrumental.

Debe tenerse presente, además, que en la oportunidad que se emitió esta norma reglamentaria el criterio general que se manejaba tanto en lo financiero como en lo tributario era la valorización histórica, con lo cual la posibilidad de encontrar diferencias era casi nula. Por ello, puede afirmarse que desde el inicio no estuvo en mente del legislador implementar una obligación formal restrictiva, sino una mera obligación instrumental.

Díaz et. al. (2012, p. 6) sostiene un enfoque histórico del entorno en el que se generaron las normas sobre depreciación, manifestando que se han quedado ancladas en la lógica del costo histórico, que era la prevalente en la época en la que se elaboraron dichas normas.

Por su parte Rubio (2003, pp. 136-137) sostiene que a través de la interpretación finalista los operadores deben alejarse del sentido literal y deben buscar la razón de ser de la norma. Así, estando a que desde el inicio no fue la intención del legislador establecer restricciones formales a la deducción, el término "*libros y registros contables*" debería entenderse de manera abierta; es decir, que los típicos libros indicados por SUNAT (Diario y Mayor) no deben ser los únicos que permitan sustentar la deducibilidad, sino también a otros registros igualmente idóneos para alcanzar el

objetivo buscado y en los que, a diferencia de los exigidos por SUNAT, sí podría anotarse la depreciación tributaria.

En la legislación comparada se ha previsto un requisito formal similar para la deducción de depreciaciones y a partir del cual la doctrina ha identificado que este requisito tiene como finalidad que se constituya una presunción de prueba de la depreciación ante la Administración.

Así, la doctrina española ha destacado el carácter probatorio de este requisito. Por ejemplo, García (1994, pp. 51-52) señala que la contabilización constituye solo la forma en que se calcula la amortización, constituyendo un elemento de prueba ante la Administración.

Por su parte Romero (2014, p. 85-87) señala que en el derecho español la contabilidad resulta un medio probatorio común, que podría ser confirmado o dejado de lado del análisis conjunto con otros documentos de distinta naturaleza (civil, comercial, laboral, etc). En ese sentido, los libros contables no son un medio privilegiado de prueba y mucho menos tienen el carácter constitutivo. Así la contabilidad tiene un carácter estrictamente probatorio, de carácter relativo, que podrían ser confirmados o dejados de lado por otros medios de prueba.

De esta manera, queda evidenciado que cuando la normativa reglamentaria estableció el requisito de la contabilización como condición para la deducción de la depreciación, lo hizo con el fin de establecer medios de prueba para que la Administración Tributaria pueda realizar el control y comprobación de los cálculos realizados.

El Tribunal Fiscal por su parte ya ha aplicado una interpretación abierta y finalista de la norma reglamentaria que exige la contabilización de la deducción de la depreciación, En efecto, en un caso en el que el contribuyente registró de manera errada la depreciación en una cuenta destinada a intangibles, el Tribunal Fiscal pudo verificar que se trataba de un mero error y procedió a validar la depreciación indicando que tras haber efectuado la revisión de la cuenta destinada a intangibles se pudo comprobar la depreciación, a pesar del error en la anotación Tribunal Fiscal, RTF 06146-8-2016, 2016). Este pronunciamiento significa una apertura contra la rigidez del requisito de la contabilización, lo cual resulta muy relevante, ya que, si de alguna manera se podría



evidenciar en la contabilidad el registro de la depreciación, entonces, debería darse por cumplida la exigencia reglamentaria.

Desde un punto de vista financiero se podría afirmar que el menor pago del impuesto a la renta que resulta de la deducción de la depreciación vía declaración jurada sí se encuentra contabilizado en los Libros Contables a través de la NIC 12 cuyo efecto contable se materializa al comparar las bases contables (menor, valor razonable) y tributarias (mayor, valor histórico) al cierre de cada ejercicio. El impacto en el Impuesto a la Renta y en los resultados del ejercicio es el mismo como si se hubiera contabilizado como gasto por depreciación.

Por ello, se podría afirmar que, siendo la contabilidad un medio de prueba, en este caso se cumple con dicho requisito, ya que, de la revisión de las diferencias temporales, se podrá advertir que sí se encuentra reconocida en la contabilidad el menor valor que constituye la diferencia entre la depreciación contable y tributaria

Cabe añadir, que el costo histórico y la depreciación del menor valor de los activos fijos que por NIIF bajaron de valor se encuentran controlados en el Registro de Activos Fijos llevado en concordancia con las normas sobre la materia.

En ese sentido, de acuerdo a los antecedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal y en base a los efectos de la NIC 12 para el reconocimiento de las diferencias temporales, así como la definición efectuada por diversos autores de que la contabilidad es un elemento de prueba para la tributación, es posible interpretar que cuando la norma reglamentaria exige la contabilización, lo que solicita no son solo y exclusivamente los libros contables propiamente dichos, sino también podría sustentarse a través de otros registros que también permitan realizar un control efectivo de las depreciaciones tributarias.

Así, el reconocimiento de ingresos temporales a través de la NIC 12 en la contabilidad más el registro tributario de control de bienes inmovilizados (activos fijos) calificaría como idóneo para cumplir con la finalidad de constituirse como medio probatorio del cálculo de la depreciación. Más aún si la propia SUNAT ha señalado en el Informe N° 006-2014 que el referido registro de control de bienes inmovilizados ha sido creado para efectos de control tributario.

De lo señalado, se puede afirmar que la interpretación de SUNAT, contenida en los Informes N° 025-2014-SUNAT/4B0000 y 120-2016-SUNAT/5D0000, no es la correcta, toda vez que se limita a una aplicación literal de la norma, prefiriendo el reglamento antes que la ley y la constitución y no advierte en la naturaleza jurídica de la depreciación ni a la finalidad que debe cumplir la contabilización, por lo que consideramos que con la anotación de dicha depreciación en el registro tributario debe entenderse cumplida la formalidad y validarse la deducción.

#### **IV.8 Violación al principio de no confiscatoriedad:**

El Tribunal Constitucional ha desarrollado este principio apoyándose en dos derechos constitucionales como son el de propiedad y el de igualdad. En el primer caso se busca que el gravamen sea el correcto de tal forma que no se afecte de manera irrazonable el patrimonio de los contribuyentes, constituyéndose así un medio de defensa para evitar tales actuaciones desproporcionadas por parte de Estado. En el segundo caso, se busca que la tributación afecte la riqueza de manera homogénea a los sujetos que comparten las mismas capacidades y se encuentran en situaciones similares. Asimismo, este principio obliga al Estado a tener cuidado en no sobrepasar los límites recogidos por la norma tributaria constitucional, lo cual implica una limitación a la potestad que mantienen de imponer tributos a sus administrados (Tribunal Constitucional, Exp. 2727-2002-AA/TC, 2002).

Por otro lado, el Colegiado Constitucional también ha señalado que el precepto de no confiscatoriedad se encuentra muy vinculado al de capacidad contributiva, por cuanto el gravamen que se aplique a los ciudadanos debe corresponder a su capacidad de contribución con el Estado, ya que, de lo contrario, si se imponen mayores cargas se estaría incurriendo en supuestos proscritos por la normativa constitucional (Tribunal Constitucional, Exp. 033-2004-AI/TC).

La importancia de este principio para efectos de esta investigación radica en el hecho que el no reconocimiento de la deducción de la depreciación por parte de la Administración Tributaria generará una afectación a la capacidad contributiva de los sujetos, por lo que de iniciarse el cobro de la supuesta obligación, que mantiene consigo un vicio, generará una actuación confiscatoria por parte del Estado, debido a que se estará vulnerando el derecho de propiedad y el de igualdad de los contribuyentes, Así al establecerse reglamentariamente formalidades que excedan el marco legal y

constitucional, no permitiéndose la deducción de la depreciación, la actuación estatal configurará la realización de actos confiscatorios.

#### **IV.9 las NIIF en la Ley General de Sociedades y libros contables:**

La Rosa (2008, p. 488) comentando los artículos 223 y 228 LGS, señala, respecto al ámbito tributario, que: *“El Estado en su calidad de interesado en toda empresa, se encuentra en la obligación de permitir a éstas las amortizaciones que sean necesarias para compensar la pérdida de valor que realmente se ha producido, pues lo contrario equivaldría a gravar utilidades ficticias. Señala el autor que al respecto se suscitan dos problemas: 1) el monto de las amortizaciones y 2) el valor básico de los bienes sobre las cuales deben calcularse las amortizaciones”*.

Así la legislación tributaria habría solucionado el primer problema con la adopción de un sistema de amortización a través de porcentajes anuales fijos para cada rubro. Respecto al segundo problema, la legislación ha optado por el método consistente en que las amortizaciones deben calcularse sobre el valor de adquisición de los bienes, más las revaluaciones dispuestas por las leyes de “revaluación legal o revaluación obligatoria.

En relación al aspecto contable de las revaluaciones, el autor señala que la contabilidad establece los métodos de registro de las amortizaciones; las que proporciona los valores de los bienes sobre los cuales éstas deben calcularse; la que determina los diversos sistemas de cálculo y cuál de ellos es el más idóneo para cada empresa; la que indica los elementos e informaciones necesarios para la elaboración del planeamiento económico y financiero y del presupuesto de la empresa.

Asimismo, el autor sostiene que la revaluación de los activos fijos es una operación que contribuye para que el balance de la sociedad cumpla con los requisitos de realidad y veracidad que establece la doctrina y de “claridad y precisión” que exige la LGS. Citando al autor Luis Carlos Rodrigo Mazuré señala:

*“El balance es un documento estimativo; su función es contar y contar de un modo tan exacto como sea posible. Permitir que figure un bien por un valor de cien mil soles cuando “vale” un millón, es autorizar en el balance una afirmación inexacta, una ficción”*.

De esta forma, podemos concluir que desde la dación de la LGS ha existido un tratamiento contable y otro tributario respecto a la figura de las depreciaciones y amortizaciones. Desde un punto de vista contable se ha buscado reconocer de la manera más exacta posible el valor del activo, considerando el uso, las circunstancias especiales de su desgaste. No obstante, desde el punto de vista tributario, la propia normativa ha establecido un tratamiento distinto, estableciendo porcentajes de depreciación a partir del valor de adquisición del bien.

En consecuencia, pretender establecer limitantes al derecho de depreciación en base a formalidades que en la práctica no son aplicables por contener naturaleza distinta, resulta a todas luces arbitrario.

## V. CONCLUSIONES

- La normativa contable tiene como finalidad el reconocimiento de hechos económicos que servirán de base para la toma de decisiones, mientras que la normativa tributaria tiene como finalidad la recaudación, pero también puede tener otros fines extrafiscales, como son la promoción de inversiones, por lo que no resulta válido aplicar normas contables, de forma directa, para determinar obligaciones tributarias, por cuanto se rigen por finalidades distintas.
- Desde un punto de vista contable, la depreciación reconoce el costo del activo fijo durante los períodos en los que se usa y, al hacerlo, asocia los gastos a los ingresos producidos. La cuantía del costo de adquisición a depreciar o asignar durante la vida útil total del bien es el monto depreciable,
- Desde el punto de vista tributario, según la doctrina española y peruana, así como del análisis normativo local, la depreciación es una deducción que forma parte de la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que su vulneración implicaría un desconocimiento de parte de los costes incurridos, deviniendo en una afectación al principio de capacidad contributiva y por ende en confiscatorio.
- Conforme a lo dispuesto en los artículos 20° y 41° de la LIR, la base de cálculo de la depreciación está compuesta por el costo de adquisición, entre otros. Dicha regulación obedece al contexto histórico al momento de su emisión, donde se privilegiaba tanto financiera como tributariamente el concepto de costo histórico. Dado su rango, esta normativa se encuentra protegida por el principio de reserva de ley.
- El inciso b) del artículo 22° del RLIR que establece la obligatoriedad de la contabilización de la depreciación como condición para aplicar la deducción se ha extralimitado a lo establecido en la LIR, y establece un imposible jurídico, debido a que la base contable y la base tributaria se rigen por objetivos totalmente distintos, de ahí que desde una interpretación finalista y abierta se pueda entender que el término “otros registros” implique que el llevado de Registro tributario de activos fijos sea suficiente para tener por cumplida la formalidad reglamentaria y se habilite la deducción de la depreciación por parte de los contribuyentes.
- La formalidad de la contabilización de la depreciación debe ser considerada como un medio de prueba, pero no un fin en sí mismo, ya que, de lo contrario, nos

encontraríamos ante una sanción anómala o impropia que no cumple con los principios de legalidad, tipicidad, razonabilidad, entre otros.

- No resulta correcta la posición adoptada por la SUNAT en los informes N° 025-2014-SUNAT/4B0000 y 120-2016-SUNAT/5D0000, según los cuales debe cumplirse con el requisito de la contabilización (diario y mayor) para deducir la depreciación tributaria, debido a que han sido pronunciamientos en base a una visión literal del texto reglamentario, sin una revisión profunda de la reserva de ley, ni de la naturaleza de la depreciación, ni de los preceptos constitucionales que podrían vulnerarse con dicha posición.
- Cuando como consecuencia de la adopción a NIIF el valor razonable resulta mayor que costo histórico debe aplicarse la depreciación contable sobre el valor razonable. No obstante, la depreciación tributaria debe aplicarse sobre el costo histórico, por cuanto la revaluación voluntaria califica como un gasto prohibido.
- Cuando como consecuencia de la adopción a NIIF en valor razonable resulta inferior al costo histórico, la depreciación contable debe aplicarse sobre el valor razonable. Sin embargo, la depreciación tributaria debe aplicarse sobre el costo histórico.
- La depreciación del menor valor de los activos fijos que por NIIF bajaron de valor, sí es deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta. Al ser jurídicamente imposible contabilizar la depreciación como gasto, su deducción se efectuará vía declaración jurada, originando como consecuencia un menor pago del Impuesto a la Renta, generando diferencias temporales.
- El menor pago del impuesto a la renta que resulta de la deducción de la depreciación vía declaración jurada sí se encuentra contabilizado en los Libros Contables a través de la NIC 12 cuyo efecto contable se materializa al comparar las bases contables (menor, valor razonable) y tributarias (mayor, valor histórico) al cierre de cada ejercicio. El impacto en el Impuesto a la Renta y en los resultados del ejercicio es el mismo como si se hubiera contabilizado como gasto por depreciación.
- El valor histórico y la depreciación del menor valor de los activos fijos que por NIIF bajaron de valor se encuentra controlado en el Registro de Activos Fijos llevado en concordancia con las normas sobre la materia.

- El requisito de la contabilización ha sido tratado por el Tribunal Fiscal como una condición no rígida, por lo que si el contribuyente registró las diferencias temporales en base a la NIC 12 y cuenta con el registro tributario de control de bienes inmovilizados (activos fijos) consideramos que se habría cumplido con el requisito reglamentario.
- No compartimos la opinión de quienes sostienen que debe aplicarse la depreciación en base a los criterios de la SUNAT, ya que al final se podrá enajenar el bien y en esa oportunidad se podrá recuperar la parte proporcional a la depreciación no aplicada, debido a que no se estaría reconociendo debidamente los costes en los períodos correspondientes y no existe certeza que al final el bien pueda ser transferido al valor esperado.



## VI BIBLIOGRAFÍA:

- Adrianzén, L. (1998). El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando. *Ius et veritas* N° 16, 236 -25.
- 
- Ayala P., Paredes C. (2017). Adopción de las NIIF. Aplicación práctica y continuidad. Lima: Instituto Pacífico.
- Arquero J., Jiménez S. y Ruiz I. (2017). Introducción a la Contabilidad Financiera. Madrid: Pirámide.
- BANCO MUNDIAL (2017). Inversión extranjera directa, entrada neta de capital (% del PBI). Recuperado de <https://datos.bancomundial.org/indicador/BX.KLT.DINV.WD.GD.ZS?locations=PE>
- Besteiro M. y Mazarracín M. (2016). Contabilidad Financiera Superior II. Madrid: Pirámide.
- Baracaido, N. (2013). ¿Es garante del principio de transparencia la implementación de normas internacionales en Colombia?. CUAD. CONTAB. / BOGOTÁ, 14 (36). 1097-1120 / NÚMERO ESPECIAL 2013 / 1097. Recuperado de <file:///C:/Users/ROBERTO/Downloads/Dialnet-EsGaranteDelPrincipioDeTransparenciaLaImplementaci-5470846.pdf>.
- Bravo, J. (2002). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. En *Cuadernos Tributarios* N° 27, VII Jornadas Nacionales de Tributación. IFA-Perú. 71 y 72.
- Bravo, J. (2006). Las sanciones anómalas en el IGV. *Análisis Tributario*. Febrero 2006. 24-26. Recuperado de [http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/06.02\\_AT\\_1.pdf](http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/06.02_AT_1.pdf)
- Bonifaz F., J. (2001). Distribución Eléctrica en el Perú: regulación y eficiencia. Consorcio de Investigación Económica y Social (CIES) / Universidad del Pacífico – Centro de Investigación (CIUP). disponible en: <http://www.cies.org.pe/sites/default/files/files/diagnosticoypropuesta/archivos/dyp-03.pdf>. 1-127. 27/05/2017.



- Castillo P. (2013). Aspectos contables y tributarios de la depreciación de activos fijos. Lima: Gaceta Jurídica.
- Cajo, J y Álvarez J (2016). Manual Práctico de las NIIF. Tratamiento contable tributario Tomo I. Lima: Pacífico Editores.
- Córdova A (2016). Las Normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en el Impuesto a la Renta. *Temas de Derecho Tributario*. Ius Et Veritas, 51-83.
- Congreso Constituyente (30.12.1993). Constitución Política del Perú. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/Comisiones/2004/Ambiente\\_2004.nsf/Documentosweb/582BCB0B54FE2DA205256F3200548D1B/%24FILE/CONSTITUCION\\_1993.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/Comisiones/2004/Ambiente_2004.nsf/Documentosweb/582BCB0B54FE2DA205256F3200548D1B/%24FILE/CONSTITUCION_1993.pdf)
- Congreso de la República (29.05.1982). Ley General de Electricidad. Ley N° 23406. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <http://www.electroperu.com.pe/biTransparenciaEstandar/DatosGenerales/Ley23406.pdf>
- Congreso de la República (05.12.1997). Artículo 223. Ley General de Sociedades. Ley N° 26887. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/pe/pe061es.pdf>.
- Congreso de la República (23.07.2000). Ley que modifica el Decreto Ley N° 26126 – Ley Orgánica de CONASEV. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <https://www.deperu.com/legislacion/ley-27323-pdf.html>.
- Congreso de la República (10.04.2006). Ley General del Sistema de Contabilidad. Ley N° 28708. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/sis\\_nac\\_co/LEY\\_GENERAL\\_SISTEMA\\_NACIONAL\\_CONTABILIDAD\\_LEY\\_28708.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/sis_nac_co/LEY_GENERAL_SISTEMA_NACIONAL_CONTABILIDAD_LEY_28708.pdf).
- Congreso de la República (09.05.2011). Dictamen de la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera. Período Anual de Sesiones 2010 - 2011. Proyecto de Ley 4769/2010-PE. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/apoycomisiones/Dictamen20062011.nsf/DictamenesFuturo/5D5CBCA0DBE9112F052578950003DD21/\\$FILE/04769DC07MAY180511.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/apoycomisiones/Dictamen20062011.nsf/DictamenesFuturo/5D5CBCA0DBE9112F052578950003DD21/$FILE/04769DC07MAY180511.pdf).
- Congreso de la República (25.06.2011). Artículo 5. Ley que Promueve las Emisiones de Valores Mobiliarios y Fortalece el Mercado de Capitales. Ley N°

29720. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de [https://www.smv.gob.pe/Frm\\_SIL\\_Detalle.aspx?CNORMA=LEY0000201129720&CTEXTO=](https://www.smv.gob.pe/Frm_SIL_Detalle.aspx?CNORMA=LEY0000201129720&CTEXTO=).
- Consejo Normativo de Contabilidad (28.08.2010). Resolución de Consejo Normativo de de Contabilidad N° 044-2010-EF/94, 2010. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de [https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/255900/229547\\_ANEXO1\\_RCN\\_C044\\_2010EF94.pdf20181218-16260-1m79h72.pdf](https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/255900/229547_ANEXO1_RCN_C044_2010EF94.pdf20181218-16260-1m79h72.pdf)
  - Consejo Normativo de Contabilidad (23.08.2018). Resolución de Consejo Normativo de de Contabilidad N° 002-2018-EF/30, 2018. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/resoluciones-cnc/18101-resolucion-de-consejo-normativo-de-contabilidad-n-002-2018-ef-30/file>
  - Dammert, A., Gallardo, J., García, R. (2005). Reformas estructurales del Sector Eléctrico Peruano. Oficina de Estudios Económicos - OSINERGMIN. Recuperado de: [http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro\\_documental/Institucional/Estudios\\_Economicos/Documentos\\_de\\_Trabajo/Documento\\_de\\_Trabajo\\_05.pdf](http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/Documentos_de_Trabajo/Documento_de_Trabajo_05.pdf).
  - Del Rosario, R. (2002). La Depreciación Contable y Tributaria de los bienes que conforman parte del activo fijo en VII Jornadas Nacionales de Tributación. Recuperado de [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/10\\_05\\_CT28\\_RDRG.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/10_05_CT28_RDRG.pdf)
  - DELOITTE (2017). ¿Qué son las NIIF / IFRS?. Recuperado de [https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs\\_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html](https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html)
  - DIARIO GESTIÓN (2015). La apuesta del Perú por las privatizaciones y concesiones. Recuperado de <http://gestion.pe/economia/25-anos-apuesta-peru-privatizaciones-y-concesiones-2128305>.
  - Dirección General de Relaciones Económicas (2016). ¿Qué es la OCDE?. Recuperado de <https://www.direcon.gob.cl/ocde/>
  - Donayre, G. (2007). Las sanciones anómalas en el derecho tributario. *Jurisprudencia Constitucional en materia tributaria: Boletín N° 3 DEFCON Agosto 2007. 10-12. Recuperado de* [https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/Boletin\\_defcon03.pdf](https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/Boletin_defcon03.pdf)

- Díaz O., Duran L. y Valencia A. (2012). Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal para los elementos de propiedades, planta y equipo: el caso peruano. *Contabilidad y Negocios* (7) 14. 5-22. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/viewFile/3877/3850>
  
- DINERO (24.06.2015). Colombia en el club de la OCDE. Recuperado de <https://www.dinero.com/edicion-impresa/finanzas/articulo/la-implementacion-niif-paso-mas-para-ingresar-ocde/209865>
  
- Durán, L. y Mejía M. (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. *Análisis Tributario: Enfoque Contable Mayo 2011*. 50-55. Recuperado de [https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner\\_public/DURAN%20Y%20MEJIA\(50-55\).pdf](https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/DURAN%20Y%20MEJIA(50-55).pdf).
  
- Durán, L. y Mejía M. (2014). Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario. Informe relativo al Derecho Peruano; en Seminario I Contabilización del Derecho Tributario XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Universidad Continental. 183- 285. Recuperado de: [http://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/continental/2992/1/IV\\_UC\\_LI\\_Seminario\\_I\\_Contabilizacion\\_del\\_Derecho\\_tributario.pdf](http://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/continental/2992/1/IV_UC_LI_Seminario_I_Contabilizacion_del_Derecho_tributario.pdf).
  
- Durán, L., & Mejía, M. (2017). El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano. *Análisis Tributario: Enfoque Contable N° 9*, 11-20
  
- Durán, L. (2018). Relaciones entre el Impuesto a la Renta Empresarial y la Contabilidad. *Análisis Tributario XXXI* (38), 10-13.
  
- Falcón, R. y Pulido, E. (2013). Derecho Fiscal Internacional. Marcial Pons. P.20-22. Recuperado de <https://www.marcialpons.es/static/pdf/9788415948377.pdf>.

- Fernández, Y., Fernández, A., Olmedillas, Blanca (2005). Reformas estructurales del Sector Eléctrico Peruano. Oficina de Estudios Económicos - OSINERGMIN. Recuperado de: [http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro\\_documental/Institucional/Estudios\\_Economicos/Documentos\\_de\\_Trabajo/Documento\\_de\\_Trabajo\\_05.pdf](http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/Documentos_de_Trabajo/Documento_de_Trabajo_05.pdf). 1-83.
- Ferreiro, J. (2006). Determinación objetiva de la Base Imponible en la Renta aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas. En: ILADT, Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. AAEF e ILADT. Buenos Aires, 27-66.
- Fuertes, J. (2013). Análisis integral de la revaluación de la propiedad, planta y equipo. Universidad de Venezuela. 15-39. Recuperado de [http://www.elcriterio.com/revista/contenidos\\_11/jose\\_alejandro.pdf](http://www.elcriterio.com/revista/contenidos_11/jose_alejandro.pdf)
- García, C. (1994). Las Amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades – Tratamiento Jurídico – Tributario. Madrid: Marcial Pons.
- García, R. (2006). Las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea, génesis, adopción por la UE e implantación en España. Online. Actualidad Jurídica Uria Menéndez /13-2006. 1-11. Recuperado de <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1584/documento/b03.pdf?id=2086>.
- Gómez, C. y Padilla, F. (2005). Globalización económica, legislación de la inversión extranjera e integración económica. 1-16. Recuperado de: <file:///C:/Users/ROBERTO/Downloads/559-1121-1-SM.pdf>
- Gómez C. y Velasco P. (2010). Gastos Tributarios para la promoción de inversiones en el impuesto a la renta de empresas. Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado de: <https://pdfs.semanticscholar.org/1565/fc70b8f62c6f29dc230bb7f4581111293ba4.pdf>
- Gotlib, G. (2005). Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria- Del Principio de la Realidad Económica al Derecho Común. Buenos Aires: Editorial Abaco.
- Horngren, C., Sundem, G. y Elliott, J. (1999). Introducción a la Contabilidad Financiera. 7º ed. México: Pearson.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2017), *Leu del Impuesto Sobre la Renta 2017 – Texto y Comentarios*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Lins J. (2012). *Fundamentos de la Norma Tributaria*. Lima: Jurista Editores.
- Luján, L. y Abanto M. (2017). *Aplicación de las NIIF. Un enfoque de las NIIF y sus interpretaciones*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Luyo, K. (2014). *La Interacción entre el resultado contable y la Base Imponible. En II Foro de Tributación y Contabilidad – Precios de Transferencia y NIIF. Tomo II*. Lima. Perú: IPIDET. 310 y 311.
- Maraví, J. (2007) *Naturaleza Jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad. Análisis Tributario*, 229, 26- 28.
- Ministerio de Economía y Finanzas (19.09.1994). Artículo 22°. *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo N° 122-94-EF Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.pdf>.
- Ministerio de Economía y Finanzas (8.12.2004). Artículos 38° a 41°. *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo N° 179-2004-EF Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>
- Montoya U, (2004). *Derecho Comercial Tomo I*. Lima: Grijley, 26- 28.
- Nelson J. (2014) *¿Cuáles son los efectos tributarios de la adopción de las NIIF?*. 4-9. Recuperado de: [http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos\\_0d591b78a6ac0156e0530a0101510156](http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_0d591b78a6ac0156e0530a0101510156)
- Ortiz, E. (2001). *El Régimen Jurídico Tributario de las Amortizaciones en el Impuesto Sobre Sociedades*. Madrid: COLEX.
- Picón, J. (2006). *Apuntes sobre la Deducción para el Impuesto a la Renta de la Depreciación de la Maquinaria y Equipo. Derecho & Sociedad (27)*, 62-66. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17153/17443>.

- Picón, J. (2011). Deducciones al Impuesto a la Renta Empresarial. ¿Quién se llevó mi gasto? Lima: Dogma.
  
- Poder Ejecutivo (25.09.1991). Ley de Promoción de la Inversión Privada en las Empresas del Estado. Decreto Legislativo N° 674. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00674.pdf>
  
- Poder Ejecutivo (19.11.1992). Ley de Concesiones Eléctricas. Decreto Ley N° 25844. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de [https://www.osinergmin.gob.pe/cartas/documentos/electricidad/normativa/LEY CONCESIONES ELECTRICAS.pdf](https://www.osinergmin.gob.pe/cartas/documentos/electricidad/normativa/LEY_CONCESIONES_ELECTRICAS.pdf)
  
- Poder Ejecutivo (08.12.2004). Texto Único del Decreto legislativo N° 774. Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <http://64.76.79.72/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
  
- Poder Ejecutivo (07.07.2004). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo 122-94-EF, 2004. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.pdf>
  
- Romero F. (2014). "Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informativo Relativo al Derecho Español"; en Seminario I Contabilización del Derecho Tributario XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Universidad Continental. 85- 89. Recuperado de: [http://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/continental/2992/1/IV UC LI Seminario I Contabilizacion del Derecho tributario.pdf](http://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/continental/2992/1/IV_UC_LI_Seminario_I_Contabilizacion_del_Derecho_tributario.pdf).
  
- Rubio M. (1999), El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial PUCP.
  
- Rubio M. (2003), La interpretación de las normas tributarias. Lima: Ara Editores.
  
- Ruiz A. (2002). "El proceso de privatizaciones en el Perú durante el período 1991-2002"; Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES. Recuperado de: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/7273-proceso-privatizaciones-peru-durante-periodo-1991-2002>
  
- Salin P. (1992). La arbitrariedad fiscal. Barcelona: EIUNSA.
  
- Sar O. (2014), Constitución Política del Perú, sumillada, concordada y anotada artículo por artículo, con los precedentes y jurisprudencia vinculante del Tribunal Constitucional. Lima. Fondo al Derecho: Fondo Editorial USMP.

- Sosa E. (2014). El auge del modelo del valor razonable en las normas internacionales de información financiera. Recuperado de: <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/pensamiento-actual/article/viewFile/17781/17424>
  
- Superintendencia del Mercado de Valores (27.04.2012). Normas sobre la presentación de estados financieros auditados por parte de sociedades o entidades a las que se refiere el artículo 5° de la Ley N° 29720. Resolución SMV N° 011-2012-SMV/01. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: [file:///C:/Users/ROBERTO/Downloads/1204perusmv%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ROBERTO/Downloads/1204perusmv%20(1).pdf).
  
- Superintendencia del Mercado de Valores (29.01.2016). Modifican artículos 6°, 9° y las Disposiciones Complementarias Transitorias de las Normas sobre 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. Resolución SMV N° 002-2016-SMV/01. Diario Oficial El Peruano. Recuperado de: <http://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/RSMV%20002-2016.pdf>.
  
- SUNAT (13.01.2014). Informe N° 006-2014-SUNAT/4B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i006-2014.pdf>.
  
- SUNAT (28.02.2014). Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000. Recuperado el 02/02/2017 de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i025-2014.pdf>.
  
- SUNAT (06.07.2016). Informe N° 120-2016-SUNAT/5D0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i120-2016.pdf>.
  
- Tribunal Constitucional (19.12.2003). Sentencia Expediente N° 02727-2002-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
  
- Tribunal Constitucional (30.01.2003). Sentencia Expediente N° 02762-2002-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>
  
- Tribunal Constitucional (28.09.2004). Sentencia Expediente N° 033-2004-AI/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
  
- Tribunal Constitucional (31.01.2011). Sentencia Expediente N° 02838-2009-PHD/TC. Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02838-2009-HD.html>

- Tribunal Constitucional (04.03.2016). Sentencia Expediente N° 00009-2014-PI/TC. Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/00009-2014-AI.pdf>
- Tribunal Fiscal (23.11.2011). Resolución N° 19416-1-2011. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/1/2011\\_1\\_19416.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_19416.pdf)
- Tribunal Fiscal (18.05.2012). Resolución N° 07761-8-2012. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/8/2012\\_8\\_07761.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_07761.pdf)
- Tribunal Fiscal (13.06.2003). Resolución N° 3317-4-2003. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/4/2003\\_4\\_03317.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/4/2003_4_03317.pdf)
- Tribunal Fiscal (23.04.2004). Resolución N° 02538-1-2004. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/1/2004\\_1\\_02538.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_02538.pdf)
- Tribunal Fiscal (3.12.2004). Resolución N° 09496-2-2004. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/2/2004\\_2\\_09496.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_09496.pdf)
- Tribunal Fiscal (24.10.2008). Resolución N° 12387-3-2008. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2008/3/2008\\_3\\_12387.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/3/2008_3_12387.pdf)
- Tribunal Fiscal (08.04.2011). Resolución N° 5871-11-2011. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2011/11/2011\\_11\\_05871.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/11/2011_11_05871.pdf)
- Tribunal Fiscal (5.05.2015). Resolución N° 04437-10-2015. Recuperado de: [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2015/10/2015\\_10\\_04437.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/10/2015_10_04437.pdf)



- Ulas G. (2018), El Derecho Contable como ciencia: concepto, fuentes y aplicabilidad. En Yacolca D. y Barros P. *Derecho Tributario Internacional Económico, Aduanero, Contable y Ambiental* (pp. 514-539), Lima: Legales Ediciones.
- Valle C. (2014). Consideraciones Acerca de la interpretación contable en el marco de las NIIF. Recuperado de: [http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador\\_f0f9a\\_aa64c9e02b2e0430a01015102b2](http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_f0f9a_aa64c9e02b2e0430a01015102b2)
- Velazco J. (2013), ¿Diferencia temporaria o diferencia temporal? En Suplemento Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario, 5, 42-45, Lima: AELE.
- Zaldívar M. (2014). Informe sobre las Bases Conceptuales del Modelo NIIF y el cambio en relación al Modelo del Costo Histórico”; en Seminario I Contabilización del Derecho Tributario XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Universidad Continental. 165- 182. Recuperado de: [http://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/continental/2992/1/IV\\_UC\\_LI\\_Seminario\\_I\\_Contabilizacion\\_del\\_Derecho\\_tributario.pdf](http://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/continental/2992/1/IV_UC_LI_Seminario_I_Contabilizacion_del_Derecho_tributario.pdf).