

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ**

**EL VALOR RESIDUAL Y LA CONTABILIZACIÓN COMO
REQUISITO ESENCIAL PARA LA DEPRECIACIÓN EN EL
IMPUESTO A LA RENTA PERUANO**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

AUTOR

CARREÑO FERNÁNDEZ, HENRY

ASESOR

RIVERA SILVA, MANUEL JOSÉ

Setiembre, 2018

RESUMEN EJECUTIVO

El tema de investigación gira en base a la depreciación. Un instituto legislado a nivel tributario pero que tiene connotaciones contables. La mencionada característica no es dificultad para su estudio, pues el derecho tributario toma a la contabilidad como fuente de información. Para este trabajo de investigación será básico tener en cuenta lo dicho, dado que desde el registro contable se generan las divergencias. Es el caso del valor residual, que constituye un importe no reconocido tributariamente pero por el contrario el tratamiento contable basado en la NIC y NIIF, si lo hace. Esta particularidad determina que se trastoque el instituto de la depreciación que necesita del registro contable para que sea deducido en el pago anual del Impuesto a la Renta. Por tanto, la proposición del trabajo de investigación es hacer efectivo lo mencionado en el artículo 20°, que deprecia el importe pagado por el activo fijo. Propuesta que en definitiva cambiaría el criterio actual de la Administración Tributaria sobre la depreciación.

Añadir que como consecuencia del estudio del referido instituto se ha podido detectar el requisito esencial de la contabilización del activo fijo para efectuar la depreciación. Consiguientemente, el reglamento, que estipula lo mencionado estaría transgrediendo lo ordenado por la ley. La investigación otorga el paso inicial para que se busque la corrección a nivel legislativo. De esta manera, se intenta conseguir la coherencia entre la Ley y el Reglamento referente a la depreciación.

INDICE

| | |
|--|----|
| RESUMEN EJECUTIVO | 1 |
| LISTA DE FIGURAS | 3 |
| INTRODUCCIÓN | 4 |
| PRIMERA PARTE: ENFOQUE TRIBUTARIO Y CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN | 11 |
| 1.1. La contabilidad como fuente de derecho tributario..... | 11 |
| 1.2. Las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC | 14 |
| 1.3. Importancia de las NIC en el sistema tributario nacional..... | 16 |
| 2. El Impuesto a la Renta en el Perú | 18 |
| 2.1. Impuesto a la Renta en el Perú..... | 18 |
| 2.2. Renta de Tercera Categoría | 19 |
| 2.3. Renta neta..... | 20 |
| 2.4. Diferencias entre la Utilidad Tributaria y Utilidad Contable..... | 22 |
| 3. Tratamiento de la depreciación..... | 24 |
| 3.1. Tratamiento Tributario de la Depreciación | 24 |
| 3.2. Tratamiento Contable de la Depreciación | 26 |
| 3.2.1 Activo Fijo..... | 26 |
| 3.2.2 Vida Útil..... | 28 |
| 3.2.3 Valor Residual | 30 |
| 3.2.4 Depreciación desde el punto de vista contable | 32 |
| 3.2.5 Caso Práctico | 37 |
| 3.2.6 Necesidad de contabilizar los hechos..... | 38 |
| 3.3. Principio de Principio de Legalidad | 40 |
| SEGUNDA PARTE: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN | 42 |
| TERCERA PARTE: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES..... | 54 |
| Bibliografía..... | 60 |

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Determinación de la renta neta de tercera categoría.

Figura 2: Forma de cálculo de la renta neta

Figura 3: El costo computable



INTRODUCCIÓN

Los impuestos constituyen una fuente importante de ingresos para el Estado. Para ello, es determinante conocer los alcances de la hipótesis de incidencia, otorgada por la legislación vigente, para establecer si una empresa o persona natural se encuentra dentro de ese ámbito. En caso desarrollen sus actividades en cumplimiento a la hipótesis de incidencia se convertirá en hecho imponible y como consecuencia será sujeto pasivo del impuesto y pagará los tributos correspondientes.

Esto quiere decir que, para encontrarse en posición de pago, las reglas deben estar bien claras y las normas que regulan cierto tributo, fijadas de acuerdo a las particularidades del Derecho Tributario.

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario de nuestro país, denominada Fuentes del Derecho Tributario, prescribe una enumeración de las diferentes fuentes para la construcción del Derecho Tributario vigente. Su estrecha vinculación con el Principio de Legalidad hace imprescindible que en primer orden se encuentren las normativas inherentes, pues el origen de esta rama del derecho, toma fuerza obligatoria desde el momento que se encuentra impregnada en los diferentes cuerpos legales. Sin embargo, la citada norma no solo indica como origen del derecho tributario a todas las disposiciones vigentes, el literal h) menciona a la Doctrina Jurídica, reconociéndola como fuente. Al respecto, encontramos en los diversos estudios, diferentes puntos de vista, coincidiendo en el aspecto de considerar a la Doctrina como un medio por el cual, contribuye al correcto entendimiento del Derecho Tributario, teniendo total concordancia con lo dicho, ya que esta disciplina no está aislada de la ciencia del Derecho, no es totalmente independiente, sino que mantiene autonomía que conlleva a relacionarse con ramas afines para poder explicar sus diferentes institutos.

Es preciso indicar que los impuestos que tienen mayor recaudación a nivel nacional son, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta, por lo cual, el Estado tiene la misión de otorgarle la importancia necesaria a la normativa que regula estos dos impuestos, constituyendo de esa forma, una seguridad para el Estado y para los contribuyentes, así, se evitaría vicisitudes originadas por la opaca claridad que vislumbran dichas regulaciones. Ciertamente, en el desempeño profesional, encontramos prácticas tradicionales que se desarrollan en concordancia a la

normativa, sin reflexionar los alcances de lo que verdaderamente están ocasionando, de esta manera, resulta necesario investigar el problema.

El presente tema de investigación está vinculado con la depreciación y el valor residual, la depreciación se encuentra dentro del ámbito de las deducciones que se tiene que efectuar para la determinación de la renta neta de tercera categoría, de tal manera, que nuestra principal fuente para conocer los alcances de este apartado, lo ubicamos dentro de los artículos 38°, 39°, 40°, 41° e inclusive el artículo 20° correspondientes al Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a Renta, vigente por el decreto supremo N° 179-2004-EF.

Sin embargo, no existe regulación sobre el valor residual, motivo por lo que en la actualidad, no tiene incidencia tributaria, pero que tal situación no imposibilita realizar su estudio.

En muchas de estas deducciones, el Derecho Tributario tiene que acudir a otras disciplinas para llegar al objetivo deseado, de tal forma que la participación de la contabilidad se hace presente en varias etapas del desarrollo del Derecho Tributario. Aunque sus finalidades son distintas, es relevante señalar que el nivel de cooperación de ambas disciplinas es evidentemente necesario. Para el Derecho Tributario es importante conocer la contabilización con la intención de comprender la diversas situaciones en que se encuentran las empresas establecidas dentro del territorio peruano, así como también es relevante reconocer determinados términos que son ajenos al ámbito del Derecho Tributario, tales como: depreciación, vida útil, valor residual y otros conceptos que no pueden ser explicados estrictamente por el Derecho Tributario, por lo que, utilizan a la contabilidad como un instrumento importante de apoyo.

De esta manera, debemos explicar la conexión existente entre el Derecho Tributario y la ciencia contable, primigeniamente pareciese no haber un enlace que permita congeniar ambos campos de estudio. Para ello es puntual remitirnos a la Ley General de Sociedades, siendo esta la encargada de establecer la estructura normativa de las diferentes sociedades, llamadas también empresas. En el artículo 223°, de la citada Ley, cuyo título es: "Preparación y presentación de estados financieros", se enuncia la forma de cómo serán elaborados estos instrumentos y de conformidad a qué disposiciones legales, remitiéndose en todo momento a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en el país, bajo cuyo ámbito se encuentra las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). De esta forma es cómo el Derecho Tributario recoge los postulados

de la ciencia contable y los toma como Doctrina Jurídica, teniendo en cuenta que los estados financieros tienen relación directa con el Impuesto a la Renta y consiguientemente con el Derecho Tributario.

La controversia se presenta cuando la contabilidad utiliza una serie de técnicas y procedimientos para la depreciación tomando como referencia las NIC y NIIF las cuales forman parte de las conocidas políticas contables las mismas que son implementadas a medida de cada empresa, tomando en consideración diferentes factores, dentro de ellas, la principal constituye la actividad económica, que no necesariamente son aceptados por el Derecho Tributario.

Ahora bien, determinados los cuerpos normativos que serán objeto de estudio, conviene identificar cual es realmente el problema de investigación.

El valor residual se encuentra en el punto central de la investigación, teniendo en cuenta que existe una relación intrínseca con la depreciación, para lo cual es posible analizar tanto, desde el punto de vista de la Legislación Tributaria como de la ciencia contable. Si bien se trata del mismo instituto, no es abordado de la misma forma, en razón de que la Legislación Tributaria está orientada a fijar el ordenamiento de la materia a nivel nacional y, por otro lado, la ciencia contable tiene por finalidad evidenciar el estado situacional de cada empresa.

En el desarrollo de la investigación se establecerá las características desde las aristas que hemos mencionado. El valor residual, según nuestro punto de vista, debe ser analizado y estudiado por tratarse de un importe que modificaría claramente los resultados de la depreciación.

Cabe mencionar que la aplicación del valor residual se ve reflejada luego que la empresa adopte las NICs y NIIFs como parte del registro contable. En las políticas contables se deben describir los procedimientos para determinar el valor residual, como consecuencia de ello, se presenta la motivación para realizar el trabajo de investigación. La adopción del valor residual concebida como un importe al final de la vida útil de los activos fijos influye en el cálculo de la depreciación dado que no es un valor que actualmente tenga reconocimiento expreso por la legislación tributaria o asumimos que en el costo de adquisición del cual se refiere el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) incluye el valor residual. Tal hecho únicamente es reconocido para efectos contables, mas no, para efectos tributarios.

La adopción del valor residual (contable) para el cálculo de la depreciación anual queda expresada de la siguiente forma:

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

Aplicando esta fórmula, se encuentra un valor diferente en comparación a la legislación tributaria. El costo de adquisición para esta última, constituye base para el cálculo de la depreciación, sin embargo, no contempla el valor residual, mientras la contabilidad realiza una estimación de un valor al término de la vida útil del activo que es el valor residual. Por dicho motivo, se encuentra la principal divergencia, la misma que es asumida por la empresa para cumplir la exigencia tributaria, mediante reparo tributario efectuado vía declaración jurada. Para tal efecto, el presente trabajo de investigación considera plantear una posible solución referenciado por la bibliografía del derecho tributario y contable.

La Contabilidad registra hechos económicos relevantes y los presenta a través de los estados financieros. El Marco Conceptual para la Información Financiera señala que dentro de las características cualitativas debe ser presentada reflejando la sustancia y realidad económica de las transacciones y otros eventos económicos independientemente de su forma legal. En consecuencia, las políticas contables se adoptan a medida de cada empresa, lo que imposibilita la aplicación de políticas contables uniformes para las empresas, en cambio la legislación tributaria, trata a todas las empresas como si fueran similares, sin un margen de diferenciación.

Otro aspecto importante vinculado con la depreciación respecto a su contabilización es el que establece nuestra legislación tributaria, concretamente nos remitimos en lo versado en el artículo 40° de la LIR, el mismo indica que, “tratando de demás bienes no comprendidos en el artículo 39°”, debemos remitirnos al artículo 22° del reglamento, el cual, establece los porcentajes para dichos bienes.

Por otro lado, el reglamento de la LIR hace una precisión que llama la atención y que cambiaría toda lógica existente entre ambos cuerpos normativos. El mismo hace mención que la depreciación será aceptada tributariamente, siempre y cuando esté contabilizada. Esta última precisión puede llevar a la existencia de otras posibilidades, generada a partir de la aplicación de las NIC 16, según esta norma contable, existe la posibilidad de aplicar métodos de depreciación diferentes al método lineal (legislación tributaria), cuyos procedimientos podrían generar la aplicación de porcentajes de depreciación superiores a los establecidos en nuestra norma tributaria y por lo cual

llegaría a inexistir la anotación contable como requisito previa para el cálculo de la depreciación. Entonces, ¿nuestro sistema tributario está siendo obsoleto?.

Lo que ocurre es que la contabilidad suele ser menos formalista que el Derecho, de tal forma, que sus prácticas pueden ser modificadas con mayor facilidad. Además en un contexto donde las ciencias tienen tendencia a uniformizarse, la Contabilidad no está exenta de esa descripción. De esa manera lo considera Córdova (2016) refiriéndose al respecto: "Una diferencia sustancial radica en las disposiciones tributarias se estructuran en base a formas jurídicas (pudiendo hacer uso de ficciones y presunciones), en tanto que la contabilidad otorga preferencia a la realidad económica con independencia de las figuras legales que utilizan las empresas". (p. 56)

Todo lo mencionado, induce en la actualidad a comprender las prácticas contables emitidas al día de hoy. Revisando la literatura y la parte práctica de esta ciencia, debemos precisar que las NIC y las NIIF, podrían ser analizadas con mayor profundidad desde el punto de vista jurídico. Aunque en nuestro país, la aplicación de dichas normas contables se implementa de forma gradual, es imposible dejar de observar lo que podría suceder si se aplica de manera obligatoria.

De esta manera cabría preguntarnos:

- ¿De qué manera sería el tratamiento del valor residual en la legislación del impuesto a la renta peruano?
- ¿En qué medida el artículo 22 del Reglamento del Impuesto a la Renta vulnera el principio de Legalidad en referencia de la depreciación contenida en la Ley del Impuesto a la Renta?

Referente al valor residual al tener una fuerte influencia de las normas contables no puede ser compatibilizada de la misma manera dentro del derecho tributario, pero, en base a la presente investigación, se considera, como respuesta a la pregunta, modificar criterios tomando como referencia la misma legislación del impuesto a la renta.

La respuesta está contemplada en la legislación propia del impuesto a la renta, cuando hace mención en el artículo 20° que menciona: el cálculo del impuesto a la renta se hace tomando como base el costo de adquisición del activo. Este planteamiento se ajusta solamente a la normativa existente, para no crear más diferencias entre el derecho tributario y la contabilidad. Actualmente por aplicación de las normas contables los perjudicados son las empresas vinculadas con estas normas. De manera

que no resulta ser equitativo que por normas contables se produzca finalmente un resultado menor a lo esperado.

Esta situación se observa luego que el criterio seguido por la Administración Tributaria es mayoritariamente contable, dejando de lado la preeminencia de la norma jurídica en la legislación tributaria. Por lo que, en esta investigación se plantea ajustar los criterios según la normativa vigente.

En segundo término, hecha las consideraciones en la descripción del problema, existe la posibilidad de que la anotación contable sea considerada como un requisito. Si es así, se estaría vulnerando el Principio de Principio de Legalidad y por ende el ordenamiento tributario se vería trasgredido.

La situación muestra que tanto la Ley del Impuesto a la Renta como el Reglamento consideran a la contabilización como una precisión complementaria. Tal concepción se puede deducir al no mostrar estudios referentes al tema. El punto está en que el dinamismo de ambas disciplinas parece no estar a la par. La ciencia contable debe registrar la realidad de los hechos y de esa forma el derecho tributario debería utilizar sus métodos para poder adoptar ese resultado. Ese escenario es ideal, pero no lo es, reconocido, incluso, por la doctrina contable.

Se considera por el Principio de Legalidad que el reglamento debe estar circunscrito a lo normado por la ley. Se verifica un orden, en los cuales se evidencia los elementos esenciales, en este caso, se describe que la contabilización no es un mero requisito, por el contrario, afecta a la base de cálculo de la depreciación. Por tanto, la proposición del presente trabajo de investigación es que la contabilización sea considerada como un requisito esencial para la depreciación y por lo cual debe estar contenida en la ley y no en el reglamento, como está estipulada en la normativa vigente.

Con este panorama se evidenciaría que existe una vulneración al Principio de Legalidad del artículo 22 del Reglamento del Impuesto a la Renta sobre el artículo 40 de la Ley del impuesto a la Renta, en razón que el artículo 22 establece el requisito de contabilización. La presente investigación tiene por objeto establecer que la depreciación tributaria es una parte de la depreciación utilizada en la práctica y el problema se ahondaría si la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera se efectúa de manera obligatoria y no de manera restringida a ciertos contribuyentes. El desarrollo de la hipótesis otorgará la posibilidad de establecer de manera contundente argumentos que demuestran que las normas regulatorias

referente a la depreciación deberían ser flexibles, con la finalidad de ajustarse a la realidad y naturaleza del sector que pertenece cada empresa. Las mismas que se detallan en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

La solución inicial es que exista una modificación a nivel legislativo de los artículos referidos para que exista la armonía entre la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, de esa forma se vería cumplido en el Principio de Legalidad.

La investigación no solamente alcanza a determinar la vulneración del principio de Legalidad, por el contrario, demostrar que la legislación tributaria vigente es rígida, a tal punto de parecer abstraído de la realidad económica. Con este trabajo deseamos contribuir, generando la idea fundamentada con respecto a la depreciación, que las normas sean consideradas de acuerdo a la naturaleza de cada sector, dando la posibilidad a cada una de ellas, la forma de aplicar la depreciación de acuerdo a sus peculiaridades. Reconociéndose de esta forma la Economía de Opción.

El presente trabajo de investigación pretende tener como justificación, en primer orden, dilucidar de manera clara la afectación del valor residual en el cálculo de la depreciación como consecuencia de la contabilización y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), perjuicio que debe ser asumido por las empresas que tienen a cargo activos fijos, y en segundo orden, establecer que la importancia de la contabilización para la depreciación como un elemento necesario que debe tener trascendencia a nivel de ley.

Finalmente, la presente investigación evidencia reducidos antecedentes bibliográficos. Se ha llegado a constatar que los diversos estudios sobre Depreciación, concretamente valor residual, son mínimos. Por tanto, la literatura tributaria y contable no realizan un estudio que se preste como antecedente.

PRIMERA PARTE: ENFOQUE TRIBUTARIO Y CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN

Esta primera parte tiene la finalidad de buscar la relación que existe entre la contabilidad y el derecho tributario. A punto de vista particular, se necesita dejar en claro la existencia de la vinculación, por cuanto, el análisis del presente utiliza necesariamente de la mencionada relación. Si no sería posible encontrar algún tipo de enlace, el trabajo de investigación constituiría una labor difícil.

1.1. La contabilidad como fuente de derecho tributario.

El título preliminar de los cuerpos jurídicos conlleva mucha importancia, pues son los encargados de establecer las directrices, constituyen el fundamento y su comprensión permite conocer el espíritu de la norma. En este caso, el Código Tributario lleva el denominado Título Preliminar, encontrando en la Norma III Fuentes del Derecho Tributario¹. Sobre la citada, Ruiz de Castilla (2017) se identifica tres tipos de fuentes:

- Legislación, comprende a los dispositivos legales referentes a materia tributaria.
- Jurisprudencia, consideran resoluciones de última instancia, si contienen fuerza vinculante es aplicable a casos semejantes.
- Doctrina, destinada a una función importante: explicar las normas.

Para otros doctrinarios como Sevillano (2014), la división de estas fuentes las realiza en fuentes *legales y extralegales*, considerando esta última, tanto a la Jurisprudencia como a la Doctrina Jurídica, dentro de ella. La razón gira entorno a afirmar que el Derecho Tributario es eminentemente normativo, por tanto, aquello diferente a la ley, debe ser considerado **extralegal**.

A pesar de esta discusión, fuera de objeto de la investigación, no existe unanimidad con respecto a que la contabilidad debe ser considerada como fuente del derecho tributario, sus objetos de estudio son disimiles, por tanto, los fines de estas ciencias son diferentes, por tanto, su nivel de cooperación son resaltantes. El Derecho Tributario necesita de la contabilidad para comprenderse así mismo. Por ejemplo, cuando se habla del término devengado, no es posible explicar en términos jurídicos –

¹ El Código Tributario prescribe en la Norma III:

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

(..)

h) La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

tributarios, es factible remitirse a la contabilidad a pesar de estar contemplado en la legislación tributaria. Así, de esa forma, la ciencia contable ingresa, formando parte del campo jurídico.

Bravo (2013) se pregunta: ¿Qué relación existe entre la contabilidad y el Derecho Tributario? Responde, afirmando que aun cuando no lo parezca, esta interrogante, se dirige a la esencia misma de la Teoría General del Derecho, a la Teoría de las Fuentes del Derecho, continúa diciendo que la contabilidad está estructurado mediante normas y principios, para lo que el autor realiza una precisión lógica: los mencionados forman parte del ordenamiento jurídico o significan uno nuevo.

Para aclarar el nivel de cooperación de la contabilidad al derecho tributario. En el caso peruano, continúa Bravo (2013), se recurre el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, que dispone lo siguiente:

“Artículo 223.- Preparación y presentación de estados financieros

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

Los referidos principios se introducen a nuestro ordenamiento jurídico a través de las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, conforme a lo dispuesto en la Ley 28708.

El artículo citado, indica la manera de cómo los postulados de la ciencia contable ingresan al campo jurídico, aunque es necesaria una actualización que haga mención al desarrollo contable actual, como son las NIC y NIIF. Por tanto, se constituye un reconocimiento que efectúa el derecho a la contabilidad como un ordenamiento normativo que se inserta al campo tributario.

Bravo (2013) menciona, en concordancia con lo dicho, que la contabilidad es fuente normativa en los casos que la ley así lo establece, como es en lo referente a la preparación de estados financieros que señala en el comentado artículo 223° de la Ley General de Sociedades y por tanto, integran la norma jurídica por disposición del legislador. Así queda demostrado que es posible analizar y estudiar la contabilidad desde el punto de vista jurídico.

Por otro lado, en la literatura respecto al tema, hay quienes no consideran a la contabilidad como fuente del derecho tributario. Evidentemente, la norma Tercera del

Título Preliminar del Código Tributario, no puntualiza a la contabilidad de manera taxativa, ni mucho menos a la NIC o NIIF. Al respecto, existen opiniones diversas, determinando inclusive que la Contabilidad es fuente interpretativa del derecho tributario. Sobre este punto, Bravo (2018) señala que existen determinada terminología que resulta pertinente revisar para emplearlas (Fuente Interpretativa del Derecho Tributario), mientras que Durán (2011) reconoce que a través del tiempo se empezó a “usar los principios de contabilidad para llenar de contenido las normas tributarias,” (p. 50) Así, el denominado Activo Fijo, constituyendo una palabra eminentemente contable tiene que ser interpretado por el Derecho Tributario. La Administración Tributaria, ha estimado de igual manera en Informes emitidos, manteniendo dicha dicotomía, que según Durán (2011) se infiere que son tomados como fuente interpretativa a nivel de la doctrina.

Está en discusión, si las normas contables (incluidas las NIIF) son normas jurídicas. Sobre este enunciado tampoco encontramos uniformidad de criterios. Se menciona que las normas contables de por si son normas que son incorporadas al derecho y, por tanto, no existiría discusión sobre el tema. Respecta a lo planteado la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera mediante Expediente N° 7779-2015, ha determinado que las NIC y NIIF no constituyen fuente del derecho tributario. El argumento principal es que estas normas contables al ser emanadas por un ente particular carecen de efecto público. Al no constituir como Jurisprudencia vinculante, el pronunciamiento es tomada en cuenta pero no definitiva. Al indagar otras opiniones (como del citado Bravo), se encuentra otra posición basada en que las NIC y las NIIF son oficializadas por el Estado a través del Ministerio de Economía y Finanzas, y su vigencia en estudios contables está siendo aplicada durante un largo periodo de tiempo. La discusión hasta el momento no conduce a un criterio único, siendo los involucrados los principales interesados pronunciarse al respecto.

De manera comparativa se cita a Delgado (2015) perteneciente a la Universidad de Durango México que dentro del ensayo Las Normas de Información Financiera como fuente del derecho tributario, incluido en la revista CCCSS, deja precisiones claras: 1. Desde que la contabilidad interviene en el cálculo de la obligación (tributaria) es que las Normas de Información Financiera adquieren importancia. Señala, que constituyen fuentes materiales. 2. Existe una estrecha relación entre la contabilidad y el derecho tributario, porque este último otorga leyes y reglamentos para que la contabilidad ejerza sus cálculos una vez establecido el hecho tributario.

1.2. Las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC .

La Contabilidad, según Zeballos (2006), se conceptualiza mediante dos puntos de vista.

Según el Instituto Latinoamericano de Contaduría, contabilidad es técnicamente:

La denomina prácticamente un arte que está dirigido a realizar ciertas actividades de la empresa como registrar, clasificar y resumir, mientras tanto, cuando se referencia aspectos monetarios se habla de carácter financiero.

Científicamente indica:

La contabilidad “es la ciencia que a través del análisis e interpretación de los registros contables nos permite conocer la verdadera situación económica y financiera de la empresa teniendo como objetivo una mejor toma de decisiones.” (p. 25)

Para efectos del trabajo de investigación la contabilidad es una ciencia que se encarga de registrar, clasificar, resumir las operaciones que realizan los entes (empresas y entidades sin fines de lucro), con el objetivo de obtener la información financiera, que a su vez son los estados financieros².

Uno de fenómenos saltantes de nuestra era es la globalización. Sus efectos han repercutido en diferentes ámbitos. En el campo de la economía ha urgido la necesidad de unificar las diversas prácticas para utilizar un solo lenguaje común. De tal manera, el informativo Caballero Bustamante (2002) refiere que esa intención ha sido materializada en un cuerpo normativo internacional de principios y las prácticas no solo se aplican en un determinado país sino por el contrario cruza fronteras, así encontramos las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que países como el Perú, las adoptan plenamente.

La internacionalización de los mercados es parte del proceso de globalización el que ha sido posible gracias a varias circunstancias:

- Las corrientes ideológicas imperantes de liberalización de las economías.
- La desregulación de los mercados y

² Los estados financieros son aquellos medios de comunicación con el objeto de proporcionar la información contable. Según la Superintendencia de Mercado de Valores, son estados financieros:
Estado de Situación Financiera
Estado de Resultados
Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
Estado de Flujo de efectivo

- La disminución de las barreras comerciales.

Castelo & Huanca (2005) indican que la evolución de las prácticas contables a diferencia de las normas tributarias, en los diferentes países ha dependido de varios factores, los sistemas económicos imperantes y las condiciones comerciales por un lado y los sistemas legales por otro, influyen sobre los mismos y por lo tanto factores como centralización y regulación de la economía, grado de desarrollo de las empresas locales y de su mercado de capitales, tradición jurídica entre otros que los afectan.

Para los procesos señalados anteriormente, Duran (2011) señala que se utiliza una serie de principios y postulados, los mismos que están regulados por entes internacionales como la International Accounting Standards Board (IASB) y nacionales a través del Consejo Normativo de Contabilidad que forma parte del sistema nacional de contabilidad.

El IASB emite normas que regulan el registro de operaciones, la preparación y presentación de los estado financieros, a través de la denominadas NIC y sus interpretaciones respectivas, así como las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus correspondientes interpretaciones conocidas como CINIIF's.

En la actualidad existe una tendencia mundial a utilizar preferentemente la NIIF y que desaparezcan paulatinamente las NIC, en consecuencia, se estima que exista una sola normatividad que estandarice el lenguaje contable en el mundo.

El consejo normativo de contabilidad siguiendo la tendencia mundial toma referencia dichas normas para luego oficializarlas en el Perú a través de resoluciones.

En el país se ha considerado a la NIC y NIIF como parte integrante de los principios generalmente aceptados que señala el artículo 223° de la Ley General de Sociedades. En consecuencia, las empresas están en la obligación de utilizar de contabilidad emitidas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Las Normas internacionales de Información Financiera están referidas a la utilización de una serie de procedimientos y técnicas que generalmente están referidos a la presentación de estados financieros, control de activos, registro de ingresos, instrumentos financieros, arrendamientos, etc. Y la controvertida NIC 12 – Impuesto a las Ganancias.

Las técnicas y procedimientos que contiene estas normas contables difieren de aquellas que contienen la norma tributaria, generándose una controversia entre el tratamiento contable y tributario respectivamente.

Para determinar el impuesto a la renta se toma como base los estados financieros obtenidos mediante la aplicación de las normas internacionales de información financiera pero debido a que mucha de estas técnicas contables no son aceptados tributariamente se recurre a las reparaciones tributarias los mismos que no tiene efecto contable. Córdova (2016), sin estar conforme con la relación entre el derecho y la contabilidad, destaca que se puede efectuar un análisis de las NIIF siempre y cuando tengan incidencia con las obligaciones tributarias. Encontrando que más allá de las discrepancias es posible analizar el tema de investigación.

Es el caso de las depreciaciones, cuando tienen estipulados en la contabilidad porcentajes que difieren a lo establecido en el Reglamento del Impuesto a la Renta en el artículo 22°.

Precisamente debido a esas diferencias se produce un aspecto controvertido en el caso de las depreciaciones.

1.3. Importancia de las NIC en el sistema tributario nacional.

La importancia de las NIC y de las NIIF en nuestro contexto nacional esta reducida a los operadores de la contabilidad. La aplicación correcta de sus postulados tiene especial atención para los mencionados. En el campo tributario, conlleva a una relativa importancia, en muchos casos, informativa. Característica que ostentan las normas contables que carecen de ser imperativas y su aplicación no es relevante en materia tributaria. Para esta investigación, nos da a conocer algunos institutos comunes pero como se indica la ausencia de fuerza obligatoria produce que no afecte a los fines de la tributación. En tal sentido, el interés primordial parte de la empresa, quienes componen ellas y posteriormente el Estado. (Casapino & Huacac, 2000).

Sin embargo, el Estado determina que la información contable debe ser única y ajustada estrictamente de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, garantizando la aplicación de los impuestos establecidos en el sistema tributario nacional con equidad y certeza.

La obligación de la aplicación de las NIC, en adelante NIC, se establece a través del cumplimiento de dispositivos dados en la Nueva Ley General de Sociedades y Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Actualmente indicar que nuestro país considera vigentes las NIC y las nuevas normativas que efectúa el IASB (*International Accounting Standards Board*) a través de las NIIF). La determinación actual es que las actuales NIC se detengan en su numeración para dar paso a las NIIF en sus posteriores disposiciones.

El ministerio de Economía y Finanzas es la encargada de establecer la vigencia de las NIC en nuestro país. Del mismo modo de las NIIF.

Las NIC vigentes en el país son 25, en el cual, señalaremos los que son relativos a nuestra investigación.

NIC – NIIF

Versión 2017

(Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°003-2017-EF/30)

1. NIC 12 Impuesto a las Ganancias
2. NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

Del mismo modo, las NIIF refrendadas en nuestro país son diecisiete (17) a través de la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°003-2017-EF/30.³

A continuación exponemos en forma abreviada la naturaleza, objetivos y finalidad de las normas contables y las normas tributarias, indicando los principales puntos de diferencias conceptuales.

NORMAS CONTABLES

- Se basa en la técnica contable, es lo que prima.
- Se sustenta en las NIC y en las demás normas contables.
- Se basan en la realidad.
- Se plasma en la información financiera.

³ Las NIIF vigentes son NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 2 Pagos Basados en Acciones NIIF 3 Combinaciones de Negocios NIIF 4 Contratos de Seguro NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar NIIF 8 Segmentos de Operación NIIF 9 Instrumentos Financieros NIIF 10 Estados Financieros Consolidados NIIF 11 Acuerdos Conjuntos NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades NIIF 13 Medición del Valor Razonable NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes NIIF 16 Arrendamientos NIIF 17 Contratos de Seguro

Su objetivo es la información útil para la toma de decisiones.

NORMAS CONTABLES

- Se basa en la técnica contable, es lo que prima.
- Se sustenta en las NIC y en las demás normas contables.
- Se basan en la realidad.
- Se plasma en la información financiera.

De la enumeración precedente, donde se señalan las características de las normas tributarias y contables, reafirman la concepción primigenia que asumimos entre las dos ciencias. La disparidad y la poca concordancia como características. En el caso de las depreciaciones actualmente se está aplicando una lógica contable, prescindiendo de lo jurídico. Siendo lo correcto el inverso a esta situación. En un escenario coherente la norma jurídica debe tener preeminencia sobre las demás normas.

El valor residual y por ende la depreciación debe ser estudiado desde las perspectivas del Impuesto a la Renta y la contabilidad. El primero, tiene relevancia porque la incidencia fiscal es determinante para realizar el presente estudio. El segundo, merece atención, en cuanto su desarrollo es más extendido y por tal hecho, llega a crear confusiones en la depreciación fiscal. Esta parte busca ubicar a los objetos de investigación dentro del campo de la legislación tributaria y de la contabilidad con la finalidad de demostrar que el instituto de la depreciación no es un conocimiento aislado.

2. El Impuesto a la Renta en el Perú

- El impuesto a la Renta está regulado en el Perú, mediante el texto actualizado al 31.12.2016, fecha de publicación del Decreto Legislativo N.º 1312 y la Ley N.º 30532 Texto Único Ordenado de la ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (Publicado el 8.12.2004) y ;
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF.

2.1. Impuesto a la Renta en el Perú

El impuesto a la Renta – en adelante IR, en nuestro país está relacionado directamente con la generación de riqueza, dicha manifestación constituye uno de los

pilares estructurales del sistema tributario con mayor importancia de recaudación para el fisco.

García Mullin señala que es característica de la renta: (1) ser una riqueza nueva, que adquiere individualidad económica porque es separada de la fuente productora. (2) proviene de la fuente durable de capital de trabajo. (3) repetitiva en el tiempo.(Effio, 2012).

En el Perú la renta es considerada como impuesto, dicha característica permite que el Estado se abstenga de realizar una contraprestación directa por la naturaleza del tributo, siendo así que resulta ser el instrumento idóneo para el cumplimiento de objetivos de financiación de los gastos del Estado. (SUNAT, Cultura Tributaria, 2012).

Los ingresos son consecuencia de tres vertientes, según refiere Nima (2006), en el sentido que el IR es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza.

Además, precisa que la renta se produce a través de:

- **Fuentes Pasivas:** Provenientes del Capital
- **Fuentes Activas:** Trabajo dependiente o independiente
- **Fuentes Mixtas:** Realización de actividades empresariales como resultado de ganancias de capital sumado a las rentas obtenidas por el trabajo.

La doctrina tributaria al referirse sobre la cederización del IR, recoge lo dicho anteriormente. Así encontramos la categorización de las rentas establecidas en rentas de primera categoría, segunda categoría, tercera categoría, cuarta categoría y quinta categoría. (Ortega, 2014)

2.2. Renta de Tercera Categoría

Bajo el contexto anterior, el presente trabajo de investigación se sitúa en la renta de tercera categoría, llamada rentas empresariales. En las cuales las sociedades, llamadas también empresas, por ley, están destinadas a tributar desde la mencionada categoría por tratarse de personas jurídicas, tal como se encuentra enumerada en el Texto Único Ordenado del IR⁴ - en adelante TUO del IR, artículo 28° inciso e).

⁴ **Artículo 28°.- Son rentas de tercera categoría:**

(...)

e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de esta Ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

En la renta de tercera categoría, convergen tanto actividades comerciales, industriales como de trabajo de manera asociativa (Nima, 2006) todos ellos considerados ingresos (renta), a los cuales la ley establece un determinado porcentaje para ser pagado al fisco, constituyendo el tributo de IR.

En ese entender, de conformidad con lo establecido por el artículo 37°, literal f) de la LIR la depreciación es un valor que disminuye la renta bruta.

Para efectos de circunscribimos dentro del tema de investigación, es oportuno tener en cuenta tres conceptos que ayudaran a mantener el correcto desarrollo del presente tema. Se inicia con la Renta Bruta para englobar todos los ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal, (Basallo, 2005) para luego aplicar el principio de causalidad contenido en el artículo 37 de la LIR, que disminuirá el mismo, para finalmente obtener como resultado la Renta Neta, concepto que será considerado para establecer el impuesto a la Renta de Tercera Categoría a pagar.

Por principio de causalidad, se toma en cuenta todos los conceptos que guardan relación con la fuente generadora de renta para su posterior deducción⁵, la misma está sujeta a límites establecidos por la LIR y su Reglamento en adelante RIR. Este acápite tiene relación directa con la investigación toda vez que las depreciaciones también están sometidas a los límites..

2.3. Renta neta.

La renta neta, básicamente es el resultado de efectuar la diferencia de la renta bruta y aquellos montos que se ajustan al principio de causalidad.

Figura 1: Determinación de la renta Neta de tercera categoría

| Determinación de la renta Neta de tercera categoría | |
|--|--|
| | Renta bruta |
| | (-) |
| | Gastos Necesario |
| | (-) |
| | Gastos vinculados con la generación de gastos de capital |
| | = Renta Neta o pérdida del ejercicio |

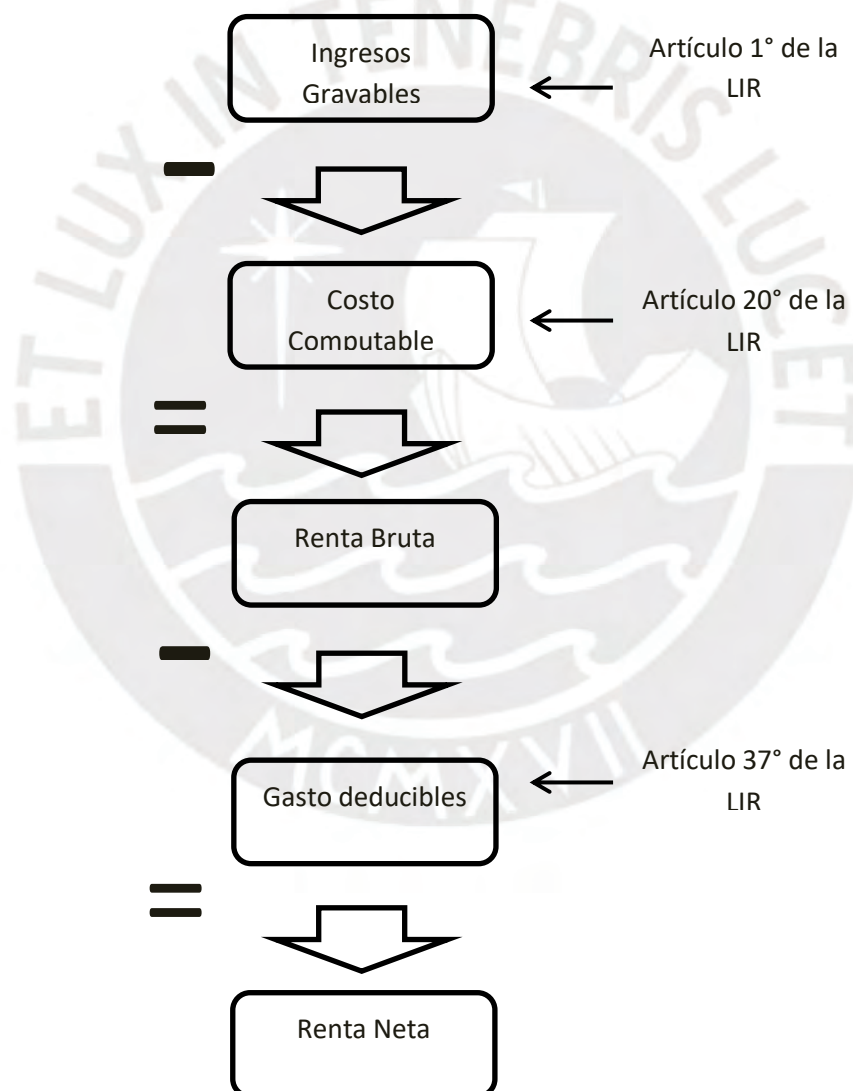
Fuente: Nima, 2006, p.122

⁵ Según al Glosario Tributario, se entiende por **deducción** a los montos que se disminuyen del impuesto Bruto para obtener como resultado el impuesto neto a pagar. Los mismos son determinados por Ley teniendo un valor determinado o porcentajes de valores, como en el caso de la depreciación, que son no resultan montos fijos.

En este rubro hay que precisar que los gastos que pretenden ser reconocidos deben cumplir con el principio del devengado entendido como el derecho que tiene la persona natural o jurídica para generar renta en un determinado ejercicio fiscal (Basallo, 2005). De manera que por este criterio solo se devenga aquella renta que se ha obtenido independientemente si ha sido pagado o no.

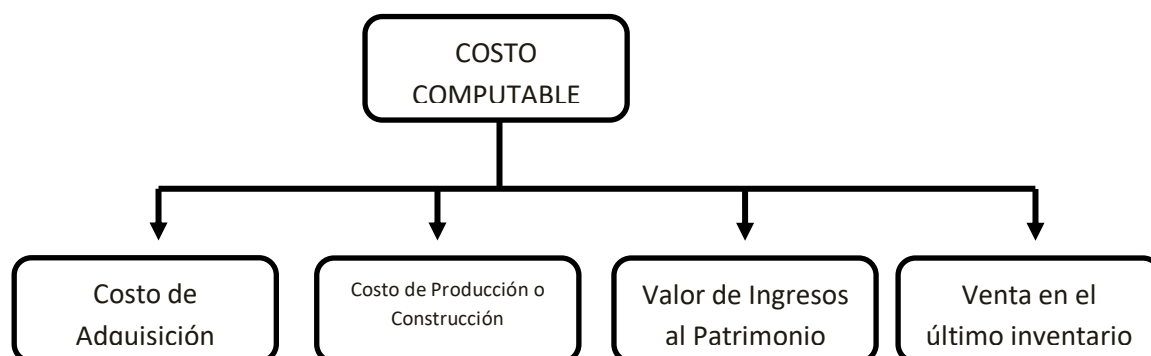
Asimismo la presente investigación tiene vinculación con los activos fijos, de tal manera que es pertinente abordar el cálculo de la renta neta con la presencia de los mismos. En la figura 2, servirá para ubicar el tema:

Figura 2: Forma de Cálculo de la Renta Neta



Fuente: Develazco (2014, Implicancias Tributarias en la Aplicación de las Normas Contables)

Figura 3: El Costo Computable



Si bien el primer gráfico citado determina la renta neta en caso de bienes, precisa indicar que el artículo 20° de la LIR, hace referencia al costo computable, de la misma manera que el costo de adquisición, siendo ambos equivalentes. Además incluye, en este valor, aquellos costos que hacen posible el ingreso del activo al patrimonio. El artículo en mención indica que dicho costo se sustenta con comprobantes de pago. Se hace referencia a este punto porque para fines de la presente investigación debe quedar claro el concepto de Costo de Adquisición de un Activo. Indicar que el texto de la LIR, consigna una definición entendida como “contraprestación pagada por el bien adquirido...”, que hace imposible que otra concepción pueda sustituir al citado. De esta manera, se marca distancia con otros términos como Valor Razonable, Costo en Libros o Costo Histórico, (Córdova, 2016) incluidos en la contabilidad, sin relevancia en materia tributaria dado la definición jurídica. De igual manera en forma clara e indubitable la Administración Tributaria mediante Informe N.° 052-2013-SUNAT/4B0000, numeral 2° refiere que el costo de adquisición es similar al costo computable, concordante a su vez con lo establecido en el artículo 20° de la LIR.

Finalmente indicar que la ley identifica claramente cuáles son los gastos que serán materia de deducción, enumerados en el artículo 37° de la LIR y los conceptos que no están incluidos como gastos reconocidos estipulados en el artículo 44° del mismo cuerpo normativo de la LIR. (Basallo, 2005) De esta forma se obtiene la renta neta de tercera categoría.

2.4. Diferencias entre la Utilidad Tributaria y Utilidad Contable

Referente a este tema, es importante citar el artículo 33° del *RIR*, que dice:

Artículo 33°.- DIFERENCIAS EN LA DETERMINACION DE LA RENTA NETA POR LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes⁶ obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

La utilidad tributaria se calcula en base a la Ley y el RIR., que son establecidas por la legislación tributaria, por consiguiente, la Administración Tributaria (ente recaudador) verifica el cumplimiento de las disposiciones a través de su facultad fiscalizadora. Naturalmente, es posible encontrar diferencias con el registro contable, sus normas particulares resaltan esas discrepancias, del cual se sobreentiende que la administración no reconoce. Por ello, se espera encontrar diferencias en las utilidades descritas en los instrumentos financieros o estados financieros. (Llanto, 2016). Así también refiere la doctrina contable que diferencia las utilidades contable y tributaria. No siendo la excepción la depreciación.

Es posible que tanto en la legislación tributaria y en las normas contables existan partidas que son excluidas para la utilidad tributaria y, en cambio, sean permitidas para el cálculo de la utilidad contable. Es el caso de los donativos, (cuando la organización no está registrado como receptores de donaciones) los cuales no son reconocidos para efectuar la utilidad tributaria, situación contraria ocurre cuando, por las políticas contables si es considerado para la utilidad contable.

Otro aspecto con relación a la diferencia entre las utilidades, es la adopción de políticas contables, establecidas en las notas a los estados financieros. Estas clarifican, el procedimiento contable. Inclusive pueden adoptar una forma diferente al tratamiento de los inventarios, de máximos de gastos de representación, tipos de depreciación según al giro del negocio etc.

Lo referido puede hacer que existan diferencias temporales, los cuales serán recuperadas en las próximos periodos contables, contrariamente las diferencias permanentes hacen que sea irrecuperable el importe calculado. A lo largo de todo el procedimiento contable se llega a concluir, que tanto, la utilidad contable como tributaria no llega a ser equiparadas. (Llanto, 2016)

⁶ Según a la Norma Internacional N° 12 denominada Impuesto a las Ganancias, conocido en nuestro país como Impuesto renta, las diferencias vinculadas, son: *Diferencias temporales*, que son aquellas que se verifica entre la utilidad tributaria y la utilidad contable de un periodo, que se origina porque el periodo el cual algunas partidas de ingresos y gastos incluyen en la utilidad gravable no coincide con el periodo en el cual dichas partidas se incluyen en la utilidad contable. *Diferencias permanentes*, son aquellas diferencias entre la utilidad tributaria y utilidad contable de un periodo que se originan en el periodo en curso y que no se revierten en periodos posteriores.

3. Tratamiento de la depreciación.

En cuanto a este punto consideramos pertinente señalar que, el proceso de desarrollo del tema será desde dos puntos de vista. En primer término, desarrollado por la legislación sobre el impuesto a la Renta (Ley y su Reglamento) y en segundo término, por las normas de Contabilidad, con mayor énfasis por las NIC y NIIF. De esta manera, estableceremos las coincidencias o divergencias que existen entre las concepciones sobre el referido instituto.

Las citas de la legislación en materia tributaria que a continuación se detallada con respecto a la depreciación representa lo que actualmente pretende la norma jurídica y ciertamente es necesario e imperativo tomarlo en cuenta dado que en base a lo desarrollado se podrá obtener precisiones determinantes respecto del tema de investigación.

3.1. Tratamiento Tributario de la Depreciación

Tienen vinculación con la depreciación:

El Literal f) del artículo 37, artículo 38, 41, 43 del TUO de la LIR, artículo 22 del reglamento,

Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

f) Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

El artículo citado establece aspectos generales, y colabora con ubicar el tema de la depreciación en el contexto del IR. Como se había señalado, la depreciación tributaria está reconocida como gasto deducible. No hace una definición exacta, sin embargo, lo considera como desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo que se producen como consecuencia de las actividades generadoras de renta de tercera categoría. Precisar que esta estipulación merece ser complementada, por tanto, el Reglamento hace mención en esos aspectos. Señalar, que el artículo evidencia la ausencia del requisito importante y necesario como es la contabilización de la depreciación, en consecuencia, ante la ausencia de este requisito no sería posible acogerse a la deducción.

El T.U.O. de la LIR referente al tema dispone:

Artículo 38°.- El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. Las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

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

Artículo 43°.- Los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

El literal b) del artículo 22° del RIR, establece:

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

| BIENES | PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACION HASTA UN MAXIMO DE: |
|---|---|
| 1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca. | 25% |
| 2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general. | 20% |
| 3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina. | 20% |
| 4. Equipos de procesamiento de datos. | 25% |
| 5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91. | 10% |
| 6. Otros bienes del activo fijo | 10% |

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

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

Se ha indicado que el RIR es el encargado de complementar el instituto, claramente, se otorga los respectivos porcentajes que serán depreciados sobre los activos fijos. De esta manera, queda afirmado que la legislación tributaria, acepta una forma de depreciación, presumiendo que la utilización de los activos es la misma cualquiera sea la condición de la empresa. Determinado la depreciación lineal, el contribuyente debe reparar mediante declaración anual de IR cuando el importe supera los límites establecidos por el RIR.

Los citados artículos otorgan una información relevante, haciendo referencia a la contabilización, que considero es un elemento necesario para la deducción de la depreciación. Entonces cabría preguntarse por qué un elemento trascendental está establecido en el RIR y no en la LIR.

Otro aspecto importante de los artículos citados es que la depreciación es válida únicamente la que se produjo en el ejercicio gravable. Tengamos en cuenta que el artículo 57 de la LIR no admite la deducción de gastos de depreciación de ejercicios anteriores. (Bernal, 2010).

Para mejor comprensión, es preciso remitirse a la contabilidad, que desarrolla con más amplitud el tema en cuestión.

3.2. Tratamiento Contable de la Depreciación

3.2.1 Activo Fijo

Es un término eminentemente contable y que será relacionado por la presente investigación en muchas ocasiones. En el Plan Contable General Empresarial actual el activo está dividido en dos partes: corriente y no corriente. El activo corriente conforma bienes y derechos cuyos movimientos son menores a un año (Zeballos, 2006) dentro de los se encuentra el activo disponible, exigible y realizable. Mientras que el activo no corriente comprende al activo fijo y otras partidas consideradas como inversiones que permanecerán más de un año.

Se considera activos fijos, aquellos bienes tangibles que son adquiridos por la entidad con la finalidad de producir beneficios económicos futuros (Castillo, 2013). Según la doctrina contable toma la calidad de activo fijo tangible, cuando la empresa considera que el referido estará por espacio de un año, de esta manera se diferencia, los activos fijos mantenidos para la venta (Effio, 2013) por ejemplo.

Zeballos (2006), indica: “los activos fijos se refieren a las propiedades físicas tangibles con una vida útil superior a un año y que se utilizan en las operaciones propias de un negocio. Así tenemos, los edificios, vehículos, muebles y enseres etc. Algunos se consumen mediante el tiempo de servicio o vida útil.” (p.130).

La definición concuerda con la apreciación referida y remarca la condición del activo fijo como tangible, descripción que diferencia de los intangibles que empíricamente tiene el significado contrario, por lo que claramente es imposible tener un acceso material, siendo ejemplo de estos últimos, los derechos, patentes, marcas comerciales, secretos comerciales, etc., (Zans, 2011). Cabe precisar que la depreciación recae solamente sobre activos fijos, y describimos algunos de ellos:

- Muebles: Son empleados en las oficinas administrativas de las empresas. Colaboran en la intención de la empresa en generar beneficios. Dichos muebles no debe estar dispuestas para la venta.
- Equipo de Oficina: Como habíamos descrito en líneas precedentes, se consideran dentro de este rubro, las computadoras, impresoras, etc., adquiridas para su uso.
- Maquinarias: Las grandes empresas como las constructoras mantienen en sus activos las maquinarias que constituirán elemento primordial para las actividades del giro. Como se puede observar estos activos pueden estar relacionados con la empresa, más de un año y por tanto su vida útil puede ser alargada, por tanto, son fuente de muchos ejemplos gráficos para la presente investigación.
- Inmuebles: Son activos como las casas, departamentos, talleres, etc., donde se sitúan las actividades comerciales.
- Equipos de transporte: Son aquellos activos destinados para ser utilizados como medio de traslado, de distribución o como entrega. También serán tomados en cuenta para efectuar los casos respectivos, pues es un clásico ejemplo que suele ser tomado en cuenta para la depreciación y para explicar los puntos que causan divergencia sobre todo por el diferente uso en que son empleados.

Entonces, finalmente Effio (2013) dice que los activos fijos que serán sometidos a depreciación presentan las siguientes características:

- Sean utilizados por más de un año, o como menciona la doctrina contable, por más de un periodo contable.
- Se espera que tenga una vida útil limitada para la empresa
- Como mencionamos son puestos a disposición de la empresa con una finalidad variada. que incluye someterlos a la producción o para efectuar labores administrativas.

3.2.2 Vida Útil

La vida útil es un término propio de la contabilidad, pues en la LIR y en el RIR no encontramos expresamente. Ambas normas tributarias sólo presentan aspectos relacionados con la tasa de depreciación (Contabilidad y Negocios, 2012).

La vida útil está contemplada en el párrafo 6 de la NIC 16 Propiedades Planta y Equipo, que señala lo siguiente:

a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o:

(b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

De la definición contable se identifica dos puntos. El primero, referente al tiempo que será empleado el activo dentro la empresa. El segundo, tomando en cuenta la cantidad de producción que espera obtener la empresa. Siendo este último una variación inclusiva de la primera al fijar un tiempo en el cual producirá beneficios económicos.

Cajo & Álvarez (2016) define a la vida útil en merito a la utilidad que se espere que aporte el bien a la entidad. Explica sobre la existencia de una política de gestión de activos, la cual debería implementar la entidad que podría implicar:

- a) La disposición de los activos después de un periodo específico de utilización.
- b) Haber consumido una cierta proporción de beneficios económicos incorporados a los mismos.

Finalmente dicho autor señala con precisión lo siguiente: “La vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica.” (Cajo & Álvarez, 2016, p.343)

Según el párrafo 56 de la NIC 16 PPE, para determinar la vida útil se tendrá en cuenta los factores siguientes:

- a) La utilización prevista del activo.
- b) El desgaste físico esperado.
- c) La obsolescencia técnica o comercial.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

La estimación de la vida útil de un activo fijo puede resultar inapropiada. Como ejemplo, tenemos la estimación de la vida útil de las computadoras, las mismas que se extienden producto de la repotenciación, de manera que se mejora las condiciones de las computadoras, y que consiguientemente, modificaran la vida útil estimada anticipadamente. Suele ocurrir lo contrario en la medida que, por adelanto tecnológico, las computadoras sean proclives a quedar obsoletas, por tanto la vida útil del activo será reducida. (Castelo & Huanca, 2005).

Otros de los factores que determina la vida útil del activo en la empresa, son las reparaciones y el mantenimiento a los que están sometidos. De tal forma que aquellas disposiciones de la empresa no solo estarán destinadas a incrementar la vida útil sino también será usado para incrementar el valor residual manteniéndose la necesidad de depreciar por ambos supuestos. (Castillo, 2013).

La legislación del IR, no hace una definición al respecto y, más bien, realiza una breve conceptualización. Para tal efecto, y en concordancia de la norma tercera del Título Preliminar del Código Tributario que considera a la contabilidad como doctrina jurídica, ayuda a comprender aspectos relacionados, en este caso, el párrafo 50 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, en adelante PPE, define al tema de depreciación, de la siguiente forma:

“El importe depreciable de un activo se distribuirá en forma sistemática a lo largo de su vida útil”.

Del citado párrafo es posible determinar ciertos aspectos relevantes:

1. La depreciación es calculada en base al importe del activo fijo, que tiende a ser repartido de forma metódica y ordenada según la vida útil.
2. La definición contable, trae diferencias con la concepción establecida en la base legal. Verificamos la utilización del término vida útil que será desarrollado en líneas posteriores. Sin embargo, se precisa, que la vida útil es calculada y varía según condiciones y perspectivas de la empresa, de manera que, en algunos casos no puede coincidir con la LIR.

Igualmente, se encuentra en el Glosario Tributario – SUNAT (1995), la definición de depreciación es la siguiente:

“Pérdida o disminución del valor de un activo fijo debido al uso, a la acción del tiempo o a la obsolescencia. La depreciación tiene por objeto ir separando y acumulando fondos para restituir un determinado bien, que va perdiendo valor por el uso.

Causas:

1. Deterioro y desgaste naturales por el uso.
2. Daño o deterioro extraordinario.
3. Extinción o agotamiento.
4. Posibilidad limitada de uso.
5. Elementos inadecuados.
6. Obsolescencia.
7. Cese de la demanda del producto”. (p. 55)

3.2.3 Valor Residual

Al igual que los diferentes términos, el valor residual, es definido en el párrafo 6 de la NIC N°16 PPE, para la investigación revela información importante, dado que será fundamental conocer sus alcances. Mencionar que el término, considera finalmente un importe que tiene relación directa con la depreciación puesto que es pieza determinante para que su cálculo sea diferente a pesar de tratarse del mismo activo fijo.

Al ser una institución prácticamente contable la referida norma define de la siguiente manera:

“El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.”

Características del valor residual:

- Tener un activo disponible, que también pueda estar estimado para la venta.
- El valor residual es tomado en cuenta mientras este durando la vida útil del activo.
- Es calculado en forma a las particularidades del activo, que hace ser diferenciado de los otros activos similares.

El valor residual de un activo fijo para algunas empresas, generalmente pequeñas no toman en cuenta para el cálculo de la depreciación, pero no excluye que las demás empresas consideren calcularlo, en el caso peruano, aquellos que están sometidos a efectuar sus estados financieros y sus prácticas contables en base a las NIC y NIIF, tienen la potestad de estimar el valor residual para que influya en la depreciación. De esta manera, cabe la opción de que el importe sea notablemente significativo, tomando en cuenta (1) la fecha de adquisición (2) a consecuencia de la reevaluación que es posterior de la fecha de adquisición, en base al valor realizable⁷ del activo que tenga una similar vida útil y que esté en condiciones parecidas en la empresa. (Revista Caballero B, 2000, citado por Castelo & Huanca 2005).

El valor residual tiene una lógica del que prescinde la norma tributaria, por lo cual, no sería ideal que el tratamiento y regulación sea de igual forma. Pero, al ser recogido la ciencia contable dentro del derecho tributario como fuente, no escapa de ser puesto al análisis y reflexión (Castelo & Huanca, 2005). A nuestro juicio, el activo destinado a producir dentro de la empresa y que luego de ser estimado su vida útil, no podría tener un valor de 0. Es una presunción discutible porque, el activo, es susceptible de seguir generando réditos independientemente que la norma tributaria considere que está obsoleto. Sobre este punto encontramos vehículos, maquinarias y demás equipos que tal vez ya no pueden estar considerados dentro de la empresa y pueden ser adoptados por otras. De tal forma que se encuentra una coherencia en considerar el importe del valor residual.

La fórmula que se adopta para calcular la depreciación, precisando el valor residual es la siguiente:

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

Para efectos de ejemplificar la citada fórmula, proponemos:

Costo: 200,000

Valor residual: 20,000

⁷ Según al glosario contable el valor realizable es conceptualizado como: el importe que se puede obtener de un activo por su enajenación - venta - en el mercado deduciendo los costes necesarios para llevar a cabo tanto la venta como su producción o puesta en el mercado.

De manera que para efectos de seguir a la investigación debe entenderse como valor realizable al importe que un activo posee al momento de una posible venta, disminuido por las implicancias que merecería la transacción.

Vida Útil: 10 años

$$\text{Depreciación Anual} = \frac{200,000 - 20,000}{10}$$

Depreciación Anual = 18,000

El mismo supuesto sin considerar el valor residual:

Costo: 200,000

Vida Útil: 10 años

$$\text{Depreciación Anual} = \frac{200,000}{10}$$

Depreciación Anual = 20,000

3.2.4 Depreciación desde el punto de vista contable

La definición presentada es parte de la doctrina tributaria que complementa lo dicho en la definición legal, es preciso indicar que carece del elemento de la vida útil contemplado en el párrafo 50 de la NIC 16. Sin embargo se extrae cuestiones importantes que corroboran lo establecido precedentemente, como la inequívoca precisión de considerar el cálculo de la depreciación cuando está en condiciones de ponerse en uso y los riesgos naturales al que está sometido

Finalmente, Villacorta (2011), menciona que la depreciación es un elemento importante a considerar pues representa los gastos y costos que tendrán como resultado recuperar la inversión hecha sobre los activos fijos.

Cabe remarcar que siguiendo lo estipulado por la NIC 16 la depreciación es calculada sobre un activo que toma en cuenta la vida útil, debemos indicar que debe existir un

beneficio económico para la empresa. Aquella distribución sistemática de la depreciación debe recaer en cada ejercicio fiscal y debería ser reconocida como gasto. De manera que para ser catalogado como tal debe cumplir con el principio de causalidad. Cuestión que tiene similitud con la depreciación tributaria.

Existen situaciones en los cuales los activos destinados a derivar beneficios económicos, no generan realmente lo deseado. Este hecho afecta a la vida efectiva del activo.

El factor de mantener un activo que no produce beneficios económicos, por diferentes motivos, constituye la razón para tomar en cuenta, de esa forma se determinará la vida útil del activo, de la siguiente manera, explicando en referencia lo manifestado por el Informativo Caballero Bustamante (2002):

- El uso esperado del activo por la empresa. Determinado según lo que se considera que pueda rendir el activo dentro de la empresa. Tomado en cuenta de acuerdo a la capacidad física dentro de la empresa.
- El desgaste físico esperado, determinado por factores que serán establecidos por la empresa, Por ejemplo, el número de turnos que estará disponible para ser usado y el mantenimiento que es sometido por la empresa mientras que no está disponible, otros autores respecto de esta condición lo definen como activo ocioso sometido a reparación y mantenimiento.
- La obsolescencia técnica que proviene de cambios o mejoras o de un cambio en la demanda del mercado por el producto o el servicio que rinde el activo, este apartado evidentemente hace referencia de que no todos los productos son definitivos siempre son susceptibles, en algún momento, de ser reemplazados por algún momento y por lo cual afecta a la vida útil y por consiguiente a la depreciación. y
- Límites legales o similares sobre el uso del activo, tales como fechas de expiración de arrendamiento relacionado. Cuando hace referencia a límites legales, se está refiriendo a lo estipulado en el reglamento del impuesto a renta y la tabla para los diferentes activos. Si bien estos límites son establecidos por la legislación son tomados como referencia en el caso de que el giro de las actividades comerciales sean distantes.

Descrito los factores, indicar que existen diferentes conceptos que varían la depreciación final. Si realizamos una comparación con la depreciación tributaria encontraremos evidentes disimilitudes y más aún si tenemos en consideración el valor

residual. Así los resultados se tomarían más complejos, por ese lado tiene el sentido de nuestra investigación. El aspecto contable, al presentar cada concepto nuevo confunde la depreciación tributaria y en muchas ocasiones parece llegarla a absorber.

Finalmente, decir que tanto la depreciación recogida por la legislación tributaria y por la contabilidad aplican diferentes métodos, adecuado a las actividades de la empresa. Reiteramos este punto porque consideramos que es importante para nuestra investigación, dejar en claro que mientras las normas del impuesto a la renta aplica el método de línea recta, por otro lado, la normativa contable está abierta a aplicar otros métodos de depreciación como línea recta, disminución de saldo y de unidades producidas, entre otros.

3.2.4.1 Métodos de depreciación

Indicar que los métodos de depreciación son reconocidos únicamente por las normas contables y no por la legislación tributaria. A pesar de ello reconocer que, la depreciación tributaria es incluida dentro de la depreciación contable de manera que es otra punto para tomar en cuenta, dado que se demuestra una vez más que la depreciación tratada es la misma institución, solamente que el tratamiento difiere para cada ciencia y atendiendo una vez más a la finalidades distintas de cada uno.

Atendiendo la premisa de que solo un método es adoptado por la legislación tributaria, precisar que esta es regulada en la ley del Impuesto a la Renta y que se refiere solamente al método de Línea Recta aplicado a los activos fijos considerando los límites establecidos en el reglamento de dicho impuesto.

Sobre las otras formas. El método de depreciación deberá ser elegido para cada activo, tomando en cuenta las características que han sido desarrollados líneas precedentes. El mismo tiene que ser aplicado cada periodo contable, pero el cambio de método es permitido siempre y cuando se ponga en conocimiento las razones que dieron origen al cambio del referido método.

En la doctrina contable que comenta la NIC N° 16, informa la existencia de diversos métodos de depreciación aplicables para cada activo, según la vida útil, siendo necesario que se le aplique uniformemente, no importando para tales efectos, otros indicadores como la rentabilidad e inclusive el cumplimiento de las disposiciones tributarias, en razón de que sea posible la comparación de resultados correspondiente a cada periodo contable.

La selección de un método de depreciación, el cálculo de la vida útil de un activo y porcentajes aplicados son cuestiones de criterio. Ciertas empresas efectúan el cálculo

de los acápites solicitados en base a ciertas cuestiones técnica. En este punto cabe mencionar que son los Estados Financieros los instrumentos destinados a evidenciar los elementos configurantes de la depreciación. Las políticas contables anotadas en las notas de los estados financieros indican la forma que se adopta para que den como resultado los números que se muestran, es decir, se deja en claro las razones para adoptar decisión.

Según Valdivia (2016) para seleccionar el adecuado método de depreciación se deben tomar en consideración: costos de mantenimiento, dispositivos legales y otros. El autor señala además que el sistema de depreciación adoptada, será la misma para aplicarla en cada unidad de activo fijo que se produzca.

a. Método De Línea Recta

Como habíamos mencionado este método es recogido por la Ley tributaria y también por las NIC 16. Este método supone que el desgaste de los activos fijos que serán uniformes sin tomar en consideración el uso que puede otorgarle, suponiendo que el empleo de los activos fijos tendrá una única forma.

En cuanto a la fórmula para la depreciación lineal, Valdivia menciona que tiene preponderancia el periodo que será usado el activo fijo, denominado vida útil. Esta depreciación se obtiene luego que el valor del activo fijo sea dividido por el periodo que tendrá el activo al mando de la empresa,

$$\frac{\text{Costo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil (años)}} = \text{Depreciación Anual}$$

Como ejemplo, diremos lo siguiente:

Un Vehículo es adquirido por la empresa “Fernández” por la suma de S/. 140,000. Tomando en cuenta que su valor residual es 40,000. Determinar el valor de la depreciación anual. Y su vida útil se considera 5 años

En este caso para determinar la depreciación según al método de línea recta, es necesario que consideremos el valor de adquisición del vehículo y luego disminuyamos aquel monto con el valor residual del activo fijo, lo que cual nos quedaría 100,000, a ello aplicamos el porcentaje correspondiente a 20% por ser representada a los 5 años de vida útil del activo. El resultado será de S/.20,000, que será contabilizada para cada uno de los 5 años que corresponde a la depreciación.

Indicar que este ejemplo, el cual toma en consideración porcentajes establecidos, no significa ningún problema puesto que tanto la Legislación Tributaria como la NIC 16 concuerdan en adoptar este método.

b. Método De Saldos Decrecientes

Los autores, como Villacorta (2011) que efectúan el estudio sobre la depreciación, concuerdan que este método tiene tendencia a decrecer periodo a periodo. El monto depreciado es mayor en los primeros años y anualmente decrece.

Mediante este método se calcula un porcentaje fijo que será aplicado al saldo neto del activo fijo. Veamos, si existe un activo fijo que lleva como costo inicial S/. 1000 y se determina 20% de depreciación (20% de 1000) daría como resultado 200, que disminuirá al costo inicial, por tanto, para el segundo periodo el valor del activo será S/. 800. Cifra que servirá para efectuar el mismo cálculo (20% de 800=160), sirviendo el mismo mecanismo para los periodos

Villacorta añade que método de depreciación es recomendable aplicarlo en aquellos bienes que tienen una producción similar durante su vida útil, pero los costos de mantenimiento son más altos en los últimos años. Según Valdivia (2016) este método de depreciación se adecua a los activos que tienen una producción igual a su vida útil, la diferencia radica en que los costos de mantenimiento resultan ser costosos en los años finales de la vida útil. “La ventaja que se atribuye a este método es la de equiparar los costos de mantenimiento a los de depreciación ya que al aumentar los costos de mantenimiento con el uso de la máquina, disminuyen los costos de depreciación”. (Valdivia, 2016, p. 452)

c. Método De Unidades De Producción

Valdivia (2016) menciona que este método se calcula con base en el número de unidades producidas en vez de estimarlas en días, meses o años.

Según Valdivia (2011), se puede aplicar mediante la fórmula siguiente:

Costo – Valor Residual / Producción estimada en Unidades = Tasa por Unidad

d. Método de Suma de Dígitos

Este método tiene similitud con el método de saldos decrecientes, en este caso se acepta una depreciación acelerada en los primeros años disminuyendo en los siguientes periodos. Según Ayala y Paredes (2009), el procedimiento es el siguiente: Primero, se estima la vida útil. Segundo, se determina la suma de dígitos. Tercero, se

calcula la cuota de depreciación por cada dígito. Cuarto, para obtener el monto de depreciación de cada año se divide el activo con el número de la suma de dígitos multiplicado por los años.

Para Valdivia (2016), el método consiste en distribuir el costo de un activo fijo entre la suma de los dígitos asignados a cada periodo, partiendo del correspondiente al número de años de vida útil.

3.2.5 Caso Práctico

Con la finalidad de aplicar los diferentes métodos de depreciación, citaremos un caso práctico desarrollado por Piero Castillo (2013), en Aspectos Contables y tributarios de los activos fijos:

El 2 de enero de 2012, la empresa Colores diversos del Perú S.A. adquirió una máquina valorizada en S/. 50,000 diseñada para la elaboración de ocho millones de chompas y cuyo patrón de cambio tecnológico fue estimado en 5 años. El mercado nacional estimado de esta empresa es de 800 mil unidades de chompas anuales. Además, se sabe que esta empresa exportará 2 millones de estas chompas durante el siguiente año. Con la información proporcionada se pide hacer una comparación entre los métodos de depreciación señalados por la NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipo.

Método lineal:

Valor de la máquina = $\frac{S/. 50,000}{5} = S/. 10,000$

Vida útil estimada 5

Comentario:

Los S/. 10,000 que da como resultado, sin aplicación del valor residual, significa que la depreciación asignada sistemáticamente durante la vida útil del bien. La aplicación de este método no significaría divergencias con el ordenamiento tributario.

Método de amortización decreciente:

Depreciación = $1 - \sqrt[5]{\frac{\text{valor residual}}{\text{costo}}}$

Depreciación = $1 - \sqrt[5]{\frac{1}{50,000}} = 0.8851 = 88.51\%$

| Año | Valor neto | Depreciación |
|-----|------------|--------------|
| 1 | S/. 50,000 | S/. 44,255 |
| 2 | S/. 5,746 | S/. 5,085 |

| | | |
|---|---------|---------|
| 3 | S/. 660 | S/. 584 |
| 4 | S/. 76 | S/. 67 |
| 5 | S/. 9 | S/. 8 |

Comentario:

Como se observa, por el referido método la depreciación asignada para cada año está disminuyendo en la distribución sistemática de la vida útil del bien en mención.

Método de unidades de producción:

Valor de la máquina = S/. 50,000 = S/. 0.008333 por unidad

Vida estimada en unidades 6 millones producida.

El autor menciona que este método nos proporciona una depreciación basada en la utilización o producción esperada de manera Independiente.

| Año | Nº de Unidades a producir | Depreciación |
|------------|----------------------------------|---------------------|
| 1 | S/. 800,000 | S/. 6,666 |
| 2 | S/. 2'8000.000 | S/. 23,332 |
| 3 | S/. 800,000 | S/. 6,666 |
| 4 | S/. 800,000 | S/. 6,666 |
| 5 | S/. 800,000 | S/. 6,666 |

Este método puede ser elegido por la empresa o por los contribuyentes sobre sus activos inclusive para fines tributarios siempre y cuando, según el autor, no sobrepasen los límites y porcentajes establecidos (topes anuales) en el reglamento del Impuesto a la renta. Para los referidos activos la depreciación no debe sobrepasar el 10 %.

3.2.6 Necesidad de contabilizar los hechos

De conformidad con la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, Ley N° 28708 y los principios regulatorios de la misma norma, el sistema nacional de contabilidad es el conjunto de políticas, normas y procedimientos contables aplicados en los sectores público y privado.

El objetivo de la contabilidad es formular la información para la Cuenta General de la República, así como para brindar información oportuna para la toma de decisiones por las entidades públicas y privadas, debiendo para ello homogeneizar la información contable de ambos sectores.

El registro contable es la acción por el cual se anota los datos de las transacciones utilizando el plan de cuentas correspondiente, mediante medios magnéticos, manuales u otro medio autorizado.

En el caso de las entidades del sector privado el registro contable de sus transacciones se rigen por las normas y procedimientos establecidos y aprobados por el Consejo Normativo de Contabilidad como instancia encargada de la interpretación de las normas contables.

El registro de los hechos económicos y financieros se realizan de manera sistemática y por la totalidad de los hechos, no se pueden dejar de registrar por la falta de normas o insuficiencia de la legislación, en tal caso se aplica de manera supletoria los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las NIC normadas y autorizadas por la Dirección General de Contabilidad.

Procedimientos para el registro contable de la depreciación:

La existencia de los elementos del Activo Fijo se encuentra respaldada con el inventario físico actualizado, debidamente conciliado con los registros contables.

Los activos fijos registrados en la contabilidad cuenta con la documentación sustentatoria que acredita la existencia, medición inicial, registro posterior, estado de conservación y mantenimiento de ser el caso.

El método utilizado para la depreciación del activo fijo es el de Línea Recta, el mismo que inicia a partir del mes siguiente en el que el activo está disponible para ser usado, la depreciación no cesa, cuando el activo se encuentre sin uso por mantenimiento o reparación por ejemplo. La depreciación cesa cuando el activo se ha dado de baja o se encuentre totalmente depreciado.

El registro contable de la depreciación se reconoce habitualmente en el resultado del ejercicio, el importe de la depreciación de un activo utilizado para la producción de otro activo, forma parte del costo de los mismos.

La contabilización es un requisito imprescindible dentro del manejo de los activos. Desde la perspectiva de la empresa es importante para ejercer el control sobre sus

bienes y para que tomen en cuenta cuantos son empleados en las actividades que realizan. Por otra parte, para efectuar la depreciación y para aplicar los métodos respectivos es preciso que inclusive estén inventariados para elegir el más adecuado según a la experiencia de la empresa. Por eso consideramos, en nuestra concepción que no significaría un requisito complementario, por el contrario, significativo para lograr ejercer la depreciación. De esta manera no encontramos como posible eliminar de plano el requisito de la contabilización.

3.3. Principio de Principio de Legalidad

En este campo del derecho Tributario existe una gran importancia hacia los principios de Reserva d Ley y Legalidad. Los tributos y sus componentes deben estar sustentado en la ley para que sea exigible, constituyendo una garantía para los ciudadanos. De esa forma se evitarían cobros arbitrarios y sin pasar por el filtro legislativo. Por tanto, el principio de Legalidad cobra relevancia.

En nuestro país el reconocimiento constitucional de lo dicho es fundamental y lo hace en el artículo 74°⁸, otorgándoles preponderancia al principio de legalidad al establecer que es mediante la ley que prácticamente nace el tributo. Situación que es recogida por el Código Tributario vigente, en la Norma IV Principio de Legalidad-Reserva de Ley que de igual forma consagra como máximo origen del tributo y componentes a la ley.

De igual manera encontramos en la doctrina la debida trascendencia del principio de legalidad. Existen más coincidencias al respecto. Ruiz de Castilla (2016) dice: el Sustento de fondo del principio de Legalidad tiene que ver con un principio político-social conocido como principio de auto imposición, en cuya virtud la sociedad participa a través de los órganos representativos que forman parte del Estado cuyos miembros han sido elegidos por el pueblo, para el consentimiento, estructuración, modificación o supresión de todas aquellas cargas económicas que van a financiar el Estado.

Ahora bien, reconociendo la situación primordial que ostenta el principio de legalidad. Es de relevancia para este trabajo de investigación tratar fundamentar la relación existente entre la Ley y el Reglamento. La ley debe establecer todos los requisitos referentes al tributo. Quedando para el Reglamento, si lo establece el deber de complementar la ley. De ninguna manera podría suceder lo contrario a esa orden dado que se afectaría el principio en comentario y se infringiría la disposición constitucional.

⁸ La constitución política del Perú de 1993. En el Capítulo IV. Del régimen tributario y presupuestal. Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. (...)

Sevillano concuerda al mencionar que la norma reglamentaria debe quedar circunscrita a los elementos esenciales del tributo, que ha sido creado por el órgano competente. Ruiz de Castilla a su vez menciona que la ley tributaria es la encargada de configurar las reglas básicas sobre el tributo, fijando el ámbito de aplicación del tributo, acreedor deudor etc., por lo tanto queda al reglamento el objeto de completar la regulación con respecto a las reglas que regulan el tributo.



SEGUNDA PARTE: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El trabajo de investigación se genera a partir del estudio de la depreciación. A su vez, esta institución debe desarrollarse a través de dos puntos de vista. Por el derecho tributario, concretamente en el Impuesto a la Renta y contable, en la NIC N° 16 Propiedades Planta y Equipo. Según el derecho tributario, la depreciación no contiene definiciones, sin embargo, existe una regulación contemplada en la LIR reconociéndola como deducción. Reglamentariamente, específicamente en el artículo 22°, resaltamos los porcentajes de depreciación anual designados a los activos, los mismos que no deben ser superados para ser aceptados. Una condición que merece especial atención es la necesidad de contabilizar para acogerse a la deducción. Punto que será analizado en líneas posteriores.

Por su parte la contabilidad presenta un desarrollo de la depreciación extensiva. En este campo es donde es posible encontrar el pronunciamiento de la doctrina de forma recurrente, de la misma manera, sobre sus elementos conformantes. Como habíamos indicado la NIC N° 16, es la norma encargada de abordar el tema, siendo esta un standard internacional que el Perú debe aplicar.

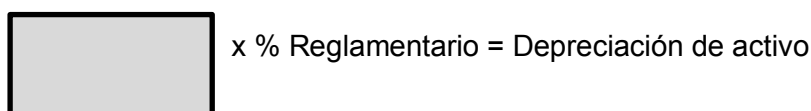
Uno de los problemas identificados a partir de la contabilización, es el tratamiento del valor residual. Se ha constatado que el tema no es descrito de la misma forma en el derecho tributario como en la contabilidad. En el primero resalta la ausencia de los alcances del término y los efectos que producen sobre la depreciación, mientras tanto en la contabilidad se encuentra ampliada en su concepción. Referente al particular, la NIC N° 16, indica que el valor residual constituye un monto mínimo que un activo fijo debe poseer, evitando que quede totalmente obsoleto, siendo esta apreciación basada en lo real, pues todo activo finalizado su vida útil no tiene un valor igual a cero, posición que es apoyada por la literatura contable que consideran imposible que el activo fijo esté desgastado. Cuestión contraria tiene asidero en la legislación tributaria, a través del RIR se asigna porcentajes a los activos fijos que serán depreciados, hasta quedar totalmente” desgastado.

El problema se ahonda cuando se verifica tanto en la LIR como el RIR, no considera el valor residual al momento de regular la depreciación. El requisito reglamentario de la contabilización del activo conlleva a ejecutarlo de acuerdo a normas y directrices

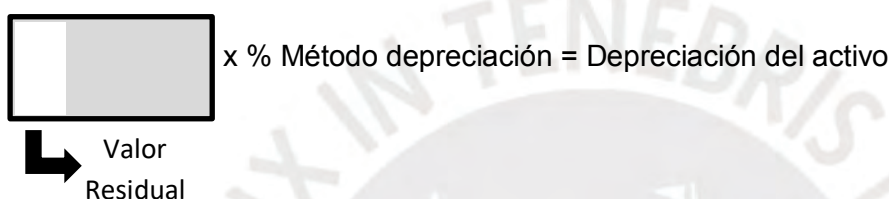
propias de la contabilidad, es decir, NIC 16, la cual considera el valor residual. Evidenciando claramente la diferencia.


Para mayor comprensión se efectúa el siguiente gráfico:

Depreciación del activo X, según la legislación tributaria:



Depreciación del activo X, contablemente:



*  Base de cálculo del activo

Observando este escenario, vía declaración jurada anual del impuesto a la Renta se busca cumplir con lo establecido en el reglamento y de ser el caso, alcanzando los porcentajes que indica.

En ese sentido, desde el punto de vista contable, es posible encontrar una diferencia práctica en relación a lo determinado por la legislación del I.R. La razón de mantener el requisito de contabilización debería ofrecer seguridad para el Estado y la empresa de tener la certeza de que un activo fijo, cualquiera sea su naturaleza, ingrese a la misma empresa y pueda ser depreciado. De manera que la posible discusión de rebatir la inclusión de la anotación contable sería innecesaria, pero no lo es.

Si la contabilidad refleja la realidad de las actividades económicas de la empresa y determina a través de las políticas contables que el valor residual sea calculado para cada activo, se abrirá indefectiblemente una brecha con respecto a la legislación tributaria, por lo cual no se cumplirá lo dicho por la ley.

Al respecto, con finalidad de crear una idea concreta de este problema, ejemplificaremos a través de los siguientes casos:

Supuesto 1

Las situaciones mostradas a continuación, son en base a un vehículo de transporte, que tiene un porcentaje de depreciación del 20% como máximo para cada ejercicio fiscal. En el supuesto 1, la empresa adopta una política contable que otorga al vehículo de transporte la vida útil, dentro de la empresa, por espacio de 3 años.

Pongamos el caso que la empresa Trambus SA. dedicada al servicio de transportes, el 1 de enero de 2015, compra al contado un vehículo por el importe de S/. 150 000 mas IGV. Se espera que la empresa mantenga dicho vehículo por tres años y posteriormente venderlo. Estableciendo que al finalizar el tercer año se obtendría el valor residual de S/.50 000, finalmente añadir que el vehículo entró en funcionamiento el 1 de enero de 2015.

A partir de dicho ejemplo, efectuamos los siguientes cálculos:

Tratamiento tributario:

- a) Cálculo de la depreciación máxima tributaria para el año fiscal
- | | | |
|--|----------|---------------|
| Base depreciable (Costo de adquisición) | = | 150 000 |
| Tasa máxima aceptada (Reglamento del IR) | = | 20% |
| Depreciación anual (150 000 x 0.20) | = | 30 000 |

Tratamiento Contable

Hay que efectuar precisiones al respecto, según la premisa se toma S/ 50, 000 como valor residual, e incluso tiene una vida útil dentro de la empresa de 3 años; por tanto según la fórmula contable para obtener la depreciación es la siguiente:

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

$$\text{Depreciación Anual} = \frac{150\,000 - 50\,000}{3}$$

$$\text{Depreciación Anual} = \text{S/ } 33.333$$

Regularización vía Declaración Jurada

| Detalle | 2015 | 2016 | 2017 | Total |
|-------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Depreciación tributaria | 30 000 | 30 000 | 30 000 | 90 000 |

| | | | | |
|-----------------------|--------|--------|--------|---------|
| Depreciación Contable | 33.333 | 33.333 | 33.333 | 100 000 |
| Agregado deducción | 3,333 | 3,333 | 3,333 | 10,000 |

Este caso se puede identificar que la depreciación contable es mayor a la tributaria porque siguiendo sus cálculos en base a las normas de contabilidad permite una resultante mayor. Mientras la depreciación tributaria toma lo prescrito por la ley tributaria al considerar como base de la depreciación el costo del activo fijo. En este primer supuesto para el derecho tributario no existiría ningún problema.

Supuesto 2

En este supuesto estableceremos, un caso que contenga similitud con la legislación del impuesto a la Renta y los porcentajes incluidos en el Reglamento del Tributo. El mismo hace mención a los máximos porcentajes aplicados a los activos y demás, descritos en la norma. Para efectos de ilustrar el problema de investigación, se considera nuevamente el activo del vehículo, esta oportunidad teniendo una vida útil de 5 años, que coinciden tanto la regulación del I.R. y las normas contables dado que el reglamento estipula el 20% como porcentaje máximo depreciable destinado al vehículo o medios de transporte.

La misma empresa Trambus SA. Dedicada al servicio de transportes, el 1 de enero de 2015, compra al contado otro vehículo por el importe de S/. 150 000 mas IGV. Se espera que la empresa mantenga dicho vehículo por 5 años y posteriormente venderlo. Estableciendo que al finalizar el tercer año se obtendría el valor residual de S/.10 000, finalmente añadir que el vehículo entró en funcionamiento el 1 de enero de 2015.

Tratamiento tributario:

a) Cálculo de la depreciación máxima tributaria para el año fiscal

| | | |
|--|---|---------------|
| Base depreciable (Costo de adquisición) | = | 150 000 |
| Tasa máxima aceptada (Reglamento del IR) | = | 20% |
| Depreciación anual (150 000 x 0.20) | = | 30 000 |

Tratamiento Contable

Hay que tener presente que el valor residual es S/. 10 000, y la vida útil está estimada en 5 años.

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

Vida Útil

Depreciación Anual = $\frac{150\,000 - 10\,000}{5}$

5

Depreciación Anual= S/. 28,000

Regularización vía Declaración Jurada

| Detalle | 2015 | 2016 | 2017 | Total |
|-------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Depreciación tributaria | 30 000 | 30 000 | 30 000 | 90 000 |
| Depreciación Contable | 28,000 | 28,000 | 28,000 | 84 000 |
| Agregado deducción | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 6,000 |

Aquí se verifica el problema, porque la depreciación contable, es menor con respecto a la depreciación tributaria y se produciría una condición de desventaja hacia la empresa. En este punto cabe demostrar en primera instancia que la contabilización como requisito para acogerse a la depreciación estaría siendo perjudicial, pues como habíamos dicho en líneas precedentes, el hecho de establecer un requisito, también conlleva a aceptar políticas contables, dentro de ellas la adopción del valor residual que para fines tributarios no es aceptada. No queremos decir que el valor residual no sea aplicado. más bien que para efectos del cálculo de la depreciación y para ajustarse a lo descrito en la ley debería ser tomado en cuenta el valor pagado por el cual se adquiere el activo fijo. (Artículo 20 de la LIR.)

La depreciación en forma global es un tema tributario que aparentemente no remite ningún reparo. La Ley y el RIR referente al tema, podría no generar dudas. La formación del abogado determina ciertos puntos de vista que permite identificar cuando un artículo puede colisionar con otros cuerpos normativos o transgredir normas de mayor jerarquía. Desde esa perspectiva, más allá de los embates que significa el trabajo intelectual para establecer juicios que deben ser comprobados, el trabajo llega a ser más arduo cuando la naturaleza de lo investigado sobrepasa los conocimientos del derecho, este caso del derecho tributario.

Por otro lado, la ley del impuesto a la Renta y su Reglamento son dos cuerpos normativos que tienen un origen legislativo. Sin embargo, cabe recordar que la ciencia

contable, al no contar con esa forma de renovación de sus prácticas, resulta menos dificultosa que puedan modificarse sus postulados. Añadiendo que conlleva la misma relevancia profesional, es decir, esas nuevas introducciones sirven para orientar el trabajo del contador, haciendo un símil con el abogado que orienta su labor hacia las normas legales para un correcto estudio del caso. Dicho esto, la ciencia contable llegaría a ser más dinámica que el derecho, creándose una aparente desventaja para el derecho tributario que considera a la Contabilidad como parte de su ámbito. Cualidad que no resulta definitivo, en razón que la importancia del derecho es crucial para el ordenamiento de cada país y por ello no es posible que su renovación sea constante.

El problema de la Ley y el RIR., referente a la depreciación, actualmente no merece demasiada discusión dado que las NIC., no son obligatorias, por el momento en su aplicación. No siendo lo mismo para un determinado grupo de contribuyentes que la ley indica que deben considerar la NIC., en su contabilidad, allí surge el problema.

Entonces, tomando en consideración lo mencionado, pasaremos a establecer cuál es el problema que consiste en cuanto a la posibilidad de que el Reglamento exceda los límites de la Ley del Impuesto a la Renta. Produciéndose de esta manera una transgresión al Principio de Legalidad.

La ley, remite al Reglamento para explicar el caso de las depreciaciones en caso de otros bienes:

Artículo 40 de la Ley del impuesto a la Renta:

(73) Artículo 40°.- Los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

El reglamento dice lo siguiente en el artículo 22°:

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

| BIENES | PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACION |
|---------------|---|
| | HASTA UN MAXIMO DE: |

| | |
|---|-----|
| 1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca. | 25% |
| 2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general. | 20% |
| 3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina. | 20% |
| 4. Equipos de procesamiento de datos. | 25% |
| 5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91. | 10% |
| 6. Otros bienes del activo fijo | 10% |

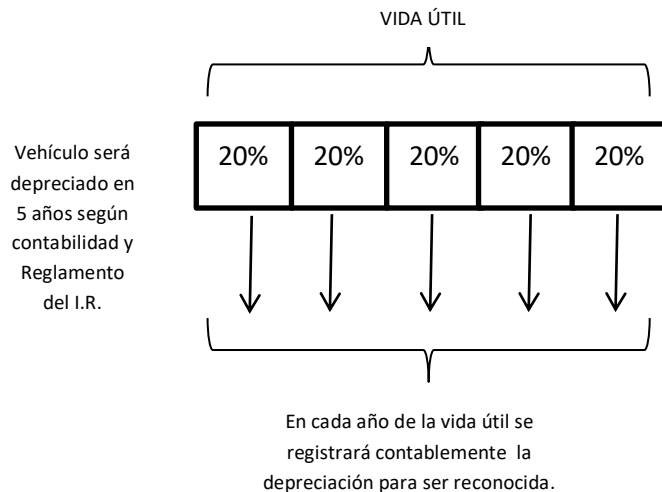
La depreciación aceptada tributariamente será aquella que **se encuentre contabilizada** dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación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

De esa manera, constatamos que el artículo 22° del RIR., vulneraría el Principio de Legalidad – Reserva de Ley, porque establece un requerimiento que no está señalada por la Ley, en el artículo 40. Se menciona que debe existir **una anotación contable para ejercer la depreciación.**

PRIMERA SITUACION

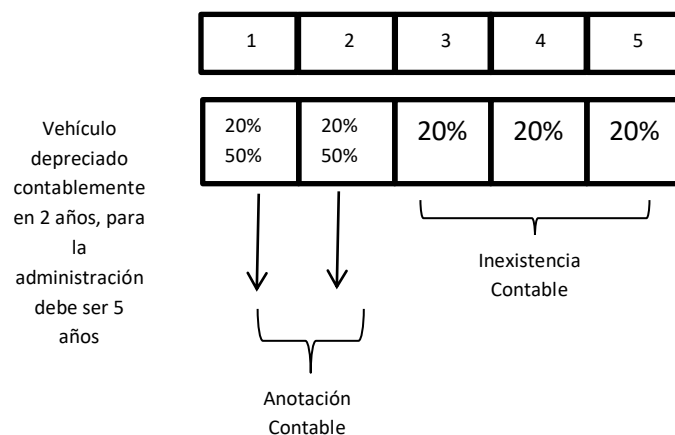
Para ejemplificar, pondremos el caso de un vehículo, sometido a la depreciación lineal y a los porcentajes dispuesta por el RIR. La empresa que es dueña del vehículo considera que la contabilidad se ajustará a la legislación tributaria. De tal forma, el vehículo quedaría obsoleto al finalizar cinco años determinado por su tasa de depreciación fijada en el Reglamento equivalente a 20%. El registro de activos fijos

estará plasmada, la depreciación de vehículo, con las exigencias tributarias y contables.



SEGUNDA SITUACIÓN

Tomemos el mismo ejemplo referente a un vehículo. Pero con la variable que, por la forma empleada, se le reduce la vida útil. De manera que pongamos, en extremo, sea dos años. El cambio es amparado por la contabilidad que atiende diversas formas de depreciación y otros, no siendo de la misma forma en la legislación tributaria, por lo que se genera una controversia. En los dos años se efectuarán reparaciones para ceñirse a la exigencia del reglamento del I.R.



El valor neto contable al tercer año sería referencialmente de 1, debido a que la técnica contable mantiene este valor solo para efectos de control del vehículo (activo), y este se obtiene deduciendo el valor de la depreciación acumulada del costo de adquisición.

Aun cuando el artículo 20° señala que el costo de adquisición se entiende por contraprestación pagada por el bien adquirido y otros costos incurridos con motivo de la compra, contablemente dicho costo contempla el valor de adquisición,

independientemente de la condición de pagado o adquirido al crédito o ingreso al activo por cualquier otra condición

Al tercer año será imposible efectuar la depreciación del vehículo, a pesar de que la ley otorga la posibilidad de hacerlo. Y es que no podría cumplir la exigencia contable de anotación porque siguiendo sus disposiciones aquel bien ya no existiría en sus libros contables. El artículo 33° del RIR., hace referencia de las diferencias permanentes y temporales, indica que no existirá pérdida de la deducción cuando no este condicionada por ley o reglamento la anotación contable. En este caso la situación es inversa. La deducción por depreciación está sujeta a ser evidenciado en el registro de activos fijos, siendo una exigencia del reglamento, por tanto existiría motivo para que la depreciación no sea reconocida y constituya pérdida para la empresa. Añadir que aprovechado el análisis del artículo, también se llega a la conclusión que es importante la contabilización, por lo cual, constituye un elemento esencial para el instituto de la depreciación.

El artículo 22° del RIR., como, hemos mencionado, fija un requisito para cumplir las exigencias de la depreciación, siendo este determinante para que se pueda deducir para el cálculo del impuesto. De manera que, ahí encontramos el problema, el reglamento estaría estableciendo exigencias que no están siendo mencionadas en la LIR. Siendo esta concretamente la exigencia contable, que no es una cuestión menor dado que analizando los libros contables estos reflejan lo que realmente sucede en la empresa, si no está registrado cualquier bien por pérdida de valor, la contabilidad no puede revelar la información pasada o pendiente, incluso iría contra sus principios.

En segundo término al exigir la anotación contable, se abre una serie de posibilidades. La NIC N°16, no solamente toman en cuenta la depreciación lineal recogida por la legislación tributaria sino que desarrolla otras formas de depreciación que tiene incidencia contable, en algunos casos cabría la posibilidad de que en los libros contables ya no se encuentre el bien que se está depreciando atendiendo la exigencia tributaria. Entonces la manera cómo afecta el reglamento hacia la depreciación es determinante, mereciendo reflexión y un análisis en esta investigación pues el reglamento estaría regulando más allá de la ley y crearía una serie de problemas a partir de lo establecido. En este trabajo de investigación se ha tratado de establecer la existencia de un detalle tributario que merece especial atención.

Verificado el problema, indicar que es necesario optar por una solución, la misma que está destinada a tomar lo descrito, como hipótesis de presente trabajo. Considerar que

el importe depreciado según las la normativa tributaria necesita ser contabilizado (libro de activos), requisito que no se discute, por cuanto sirve como amparo para que todos las partes interesadas conozcan con cuantos activos cuenta la empresa para que desarrolle su actividad comercial y pueda acogerse, en este caso, a la depreciación. La proposición esta orientadas en razón de que, los cálculos efectuados en el libro de activos, únicamente debe tener validez para la contabilidad, dado que está determinado por la misma naturaleza de la referida ciencia y por normas internacionales reiteradamente sometidas a cambios. Así, se considera difícilmente que se logre equiparar los resultados de la contabilidad y la legislación del IR. Se ha referido líneas precedentes, que ese desfase puede llegar incluso a poner en riesgo la deducción de la depreciación.

La proposición incluye un cambio de criterio. La administración, actualmente aplica la deducción de la depreciación desde el punto de vista contable, generándose la aceptación tácita del valor residual. En el estado del arte y en la explicación del problema se deja en claro que el valor residual no tiene asidero en la legislación del IR. Por tanto, el criterio que actualmente se está utilizando no es el correcto, por lo cual, se propone un criterio estrictamente jurídico, basado en la propia LIR y RIR. Lo controversial está en clarificar la base de cálculo para la depreciación. Para ello, se debe aplicar, el artículo 20° de LIR, que menciona que para efectos del costo computable es tomado en consideración el costo de adquisición pagada, que está consignada en los comprobantes de pago, Este razonamiento difiere de lo dicho por la administración tributaria que resuelve en base a RIR y por cierto tiene una connotación contable. Esta práctica hace que la base de cálculo sea descontextualizada, pues como se ha desarrollado, el valor residual disminuye la referida base de cálculo y traería consecuencias para la empresa.

Así, es proposición de este trabajo de investigación que el requisito de contabilización no debería ser fundamental para fines tributarios, que como se ha mencionado posee una lógica adoptada. Por tal motivo, para efectos de ejercer la depreciación debe ser recogida el contenido del **artículo 20° de la Ley**, que hace referencia a que el monto depreciable tiene que ser calculada en base al **costo de adquisición pagada**.

El costo de adquisición pagada es un término que la administración a hecho referencia en otros casos y es un requisito que exige y citando al artículo 20°, sin embargo, de modo contrario, no se encuentra la misma explicación para el tema en análisis, por lo que, no sería reconocido como base de cálculo para depreciación fiscal. De este modo, el **Informe N.° 148-2015-SUNAT/5D0000**, menciona:

Así pues, dado que en el supuesto materia de consulta, los activos son enajenados a partir del 1.1.2013, para efectos de la sustentación del costo computable de aquellos deberá contarse **con el comprobante de pago respectivo**, aun cuando la adquisición o construcción de dichos bienes se hubiera producido con anterioridad a la mencionada fecha. (Subrayado nuestro).

Como se ha venido explicando, la proposición esta referenciada en cambiar los criterios adoptados actualmente por la administración tributaria para que adopte un razonamiento sobre la depreciación de manera jurídica en aplicación y concordancia con la LIR.

En segundo término verificado el problema, traído a consecuencia de analizar el valor residual. La Contabilización es una práctica de relevancia para la deducción de la depreciación. Aunque sus consecuencias en ciertos puntos no son tomados en cuenta, no es posible quitar la importancia que otorga. De manera que está fuera de discusión extraer al registro contable como requisito de la depreciación. Por el contrario, solamente se busca la primacía del Principio de Legalidad – Reserva de Ley y en ese entender es conveniente que exista un cambio a nivel legislativo que establezca el requisito de Contabilización como elemento necesario para la depreciación. Como se ha visto en la segunda situación referente a este tema. Urge la posibilidad que sea flexible la utilización de otros métodos de depreciación. Ciertamente esta afirmación podría llegar a ser debatible por parte del Estado, sin embargo, la posición adoptada tiene que ser tomada recogiendo la versión de las empresas que son perjudicadas. Por tanto, la depreciación, en caso de no ser contabilizada, se convertiría en una diferencia permanente, por no corresponder el devengo al ejercicio fiscal. Entonces para evitar complejidades, se haría imprescindible hablar de una depreciación sin diferenciaciones

Existe la necesidad de responder la interrogante de por qué el RIR a través de la contabilización estaría vulnerando el Principio de Legalidad – Reserva de Ley. Se ha mencionado reiteradamente que la contabilización afecta al instituto de la depreciación. La aplicación de métodos diferentes al de la línea recta afectan a la deducción y si se llega a determinar que dichos cálculos son, como se ha explicado en líneas precedentes, diferencias permanentes que prácticamente no serán compensados en periodos futuros. Aprovechando del desarrollo de la depreciación, se ha comprobado la existencia de otros elementos conformantes del instituto en estudio.

Cada uno de ellos igualmente puede afectar a la depreciación como deducción. De la misma manera, la contabilización es un requisito, necesario que no puede ser totalmente eliminado de la legislación vigente pues es imperante tener un registro de activos fijos de cualquier empresa. Por ello se considera, que un requisito como la contabilización, no debe ser complementaria, por el contrario, esencial y que por tanto debe estar contenida en la LIR,

En el mismo sentido Córdova (2016) afirma que el requisito de la contabilización, en la depreciación para que sea aceptada tributariamente, constituye una transgresión a la LIR, “toda vez que el reglamento va más allá de lo señalado por esta” y desnaturaliza la base de cálculo del costo computable, siendo tomado como base una eminentemente contable. (p. 69). Aquí, es relevante volver al tema de valor residual desarrollado en líneas precedentes, su cálculo afecta necesariamente el resultado de la depreciación y contradice el artículo 20° de la LIR. Añade Arce que las depreciaciones contables son calculadas sobre métodos diferentes y a nuestro punto de vista no podría ser base de las deducciones con finalidad fiscal.



TERCERA PARTE: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

El valor residual es una institución que forma parte de la depreciación, que tiene influencia determinante en su cálculo. La diferencia entre la utilidad contable y tributaria siempre causaran controversias. La legislación tributaria reconoce ese desfase, a razón de ello, las diferencias temporales y las diferencias permanentes son los que regulan esa diferencia. La NIC 12, Impuesto a las Ganancias (en nuestro país impuesto a la Renta también reconoce ese contraste, y denomina diferencias temporarias). Sin embargo, estas consideraciones de reconocimiento, entre lo tributario y contable no siempre están dirigidas en la misma dirección.

El valor residual es un tema eminentemente contable, se ha llegado a verificar que en definitiva no existe en nuestra legislación. No se pretende que ambos resultados, en torno a la depreciación se lleguen a compatibilizar,

Lo mencionado en los artículos correspondientes de la ley, hacen que evidenciamos una diferencia entre los dos importes. El problema no es causado directamente por la ley sino por la contabilidad pues al tener propias normas es decir NIC o NIIF, se practican diferentes tipos de depreciación que llegan a ser incompatibles con la depreciación lineal que es recogida por la ley del impuesto a la renta. De manera que, se evidencia que este asunto variaría lo que primordialmente recoge la ley por un tema contable que llegaría a ser determinante.

El valor residual al ser considerado como un importe final luego de concluir la vida útil del activo, debemos precisar que es derecho de las empresas tener que calcular el mismo para efectuar operaciones siguientes, de manera que la contabilidad debe reflejar este procedimiento. Pero este hecho no debe llegar a perjudicar a la legislación tributaria, en la cual muestra sus disposiciones confusas en torno a la depreciación.

Si tomamos en cuenta que base del ordenamiento tributario es el principio de legalidad, el cual, permite que los aplicadores de la legislación tributaria hagan efectiva sus disposiciones, se debería dar por descontado una preeminencia jurídica sobre las demás normas que rigen otras ciencias, pero en la práctica, se confunden las interpretaciones, en este caso del artículo 20 de la LIR.

En la investigación se ha determinado que el costo computable o valor pagado por el activo, resulta ser materia de complicaciones a nivel de aplicación debido a la influencia contable que prima en la administración. Cuestión a observar desde mi punto de vista. Este problema trae como consecuencia que el valor residual, un

término ajeno para la legislación tributaria, sea aparentemente tomado para el cálculo de la depreciación. El valor que se consigna, a nivel contable, disminuye el valor del activo, la que debe estar registrada en los libros de activos fijos según el RIR, este mismo merece atención de la administración por la premisa de tener relevancia lo consignado contablemente. Este hecho, ha sido motivo de esta investigación, el costo claramente está conformado, según el artículo 20°, por el valor pagado por los activos y el cual está descrito en un comprobante de pago. Cuestión reconocida en varios informes de la administración. De esta manera, el valor residual llega a tener una connotación controversial. La posición que se ha llegado es que exista una precisión a nivel legislativo que solucione las múltiples interpretaciones y enuncie que el costo computable incluya el valor residual, importe que sea indiferente para sumar o restar. De esta manera quedará zanjado el tema del valor residual, la proposición que haría cambiar el criterio de la administración y considere únicamente lo ya dicho en el artículo 20 de la LIR.

Referente al tema de la contabilización como requisito para la depreciación se realiza en base de los dos artículos en discusión, el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y luego del estudio del valor residual.

Durante la investigación se ha podido verificar a través del Reglamento del artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta, que existe un tipo de apertura hacia nuevas formas de depreciación contempladas en la práctica contable y más no así por el derecho.

Teniendo claro lo mencionado y recurriendo a lo establecido en las normas, precisar que a través de las NIC – NIIF, han establecido diferentes métodos de depreciación, las cuales difieren a la Depreciación recogida en las normas tributarias, considera la Depreciación de línea recta como única forma de ser reconocido este instituto. A través de la citada NIC N° 16 denominada Propiedades planta y equipo se reconocen otros tipos de depreciación, no siendo la única mediante línea recta. Cabe resaltar que ese cambio experimentado surge como consecuencia de que la depreciación en ajuste a las normas contables suele plegarse al estado real de los activos que generan beneficios para la empresa. La depreciación, llegamos a afirmar que, toma en cuenta puntos que están incluidas en la depreciación tributaria, concluyendo que la depreciación contable contiene a la depreciación incluida en nuestra legislación, sin embargo, no llega a tener la fuerza imperativa que posee la norma jurídica. De manera que si efectuamos una comparación entre ambas depreciaciones, notaremos que existen diferencias destacables. En aspectos conceptuales no encontramos

disimilitudes, pues se trata del mismo instituto. Si bien es cierto la depreciación ha sido ampliada en el campo contable, el concepto sigue siendo el mismo en el tributario. Los conceptos no han sido modificados, lo esencial, ha quedado en su concepción, por lo que no se presenta ningún problema al respecto.

La aplicación de la NIC y NIIF hacen que se consideren nuevas formas de depreciación, en el cual no exista, en algunos casos, la anotación contable, que hace imposible que se cumpla lo mencionado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

La depreciación es un tema que tiene efecto a las empresas sobre sus activos fijos, los cuales desarrollan sus actividades según el giro comercial que desarrollan. Por ese uso que realizan, generan evidentemente renta, además de ello, un desgaste, que la legislación reconoce.

Las innovaciones contables han hecho posible que se conozcan diferentes métodos de depreciación los que, su vez, deberían ser recogidos por nuestra legislación. Entonces, se busca realizar con esta investigación, notar que el reglamento del impuesto a la renta establece un requisito que no establece en la Ley del impuesto a la Renta. Esto no es un detalle menor, sino más bien abre la posibilidad, como habíamos mencionado en líneas precedentes, haya motivo para discutir la correcta deducción de la depreciación, porque claramente la depreciación en materia tributaria y la contable no son compatibles. También es cierto que esta práctica es común en una gran cantidad de contribuyentes, pero es un reto para el legislador tratar que ambas ciencias lleguen a tener resultados similares.

Hecha las consideraciones sobre los diferentes métodos de depreciación. Se debe precisar que el requisito de contabilización no está en discusión. La razón resulta ser clara porque el registro constituye una prueba del ingreso del activo a la empresa, no siendo suficiente presentar comprobantes de pago que sustenten la adquisición. La depreciación se realiza por todos los activos que participan en la generación de renta y, más allá, del método aplicado contablemente, deber existir certeza del activo depreciado. Es una posición que genera seguridad en la administración.

La institución que se está discutiendo es la misma. De manera que, hacer un esfuerzo para reducir brechas, no debería ser imposible aun conociendo las particularidades de ambas ciencias. En estos momentos, no apreciamos y no existe prácticamente ninguna objeción con relación al tema, eso se debe a que la aplicación de las Normas Internacionales contables y de Información Financiera no son, de momento,

obligatorias, estando limitado a ciertos parámetros en razón de sus ingresos. Además que un futuro no muy lejano y asociado con el tema de la globalización, existe la tendencia en aplicar las NIC, las cuales, deben estudiadas para que causen el menor impacto posible.

La propuesta esta signada en determinar que el artículo 22° del reglamento debería ser corregido de forma legislativa en el mejor de los casos. En todo caso, realizar la misma actividad en a nivel de Ley, siendo más claros al respecto. En estos momentos la normas que están en discusión vulneran el principio de legalidad. Concretamente el artículo 22° del reglamento del IR., especifica la *necesidad de contabilizar para depreciar el activo*. Posición, que se ha demostrado que no es un requisito complementario sino esencial para el instituto de la depreciación. Por tanto, la ubicación de la contabilización debería estar en la ley y no en el reglamento

Sin embargo, se mantiene la posición de debe realizarse una modificación a nivel legislativo. Siendo ideal la corrección de la norma que es la manera de esclarecer el asunto que se está tratando. Si el principal escollo está a nivel legislativo, lo certero es que, resolvamos el tema a ese nivel para que no exista cualquier otro tipo de desavenencia. Delimitar realizando una modificación legislativa se constituiría en una forma más directa de resolver el problema.

Con la presente investigación en concordancia a lo abordado se llegó a las siguientes conclusiones:

1. Durante el desarrollo de la presente investigación, se ha llegado a determinar, la existencia de otros métodos de depreciación, no siendo única la depreciación lineal como explica la legislación tributaria. La contabilidad abre la posibilidad de admitir otras formas para depreciar según la realidad económica del activo. Precisar que para fines tributarios carece de algún efecto, primando la depreciación establecida en la LIR. Y RIR.
2. Si bien las NIC y NIIF no llegan a tener aplicación a nivel tributario, no debe ser determinante para que no sea estudiado. Por el contrario, la contabilidad, según Bravo Cucci, como fuente interpretativa del derecho tributario, otorga a esta ciencia, la posibilidad de explicar conceptos no necesariamente jurídico-tributarios. Ampliar el conocimiento sobre depreciación y valor residual han ayudado a efectuar el análisis del problema del trabajo de investigación.
3. El valor residual tiene relación directa para el cálculo de la depreciación, aunque no es relevante para la legislación tributaria. Los registros en el libro de activos fijos sumado a la aplicación de la NIC 16, necesariamente modifican el

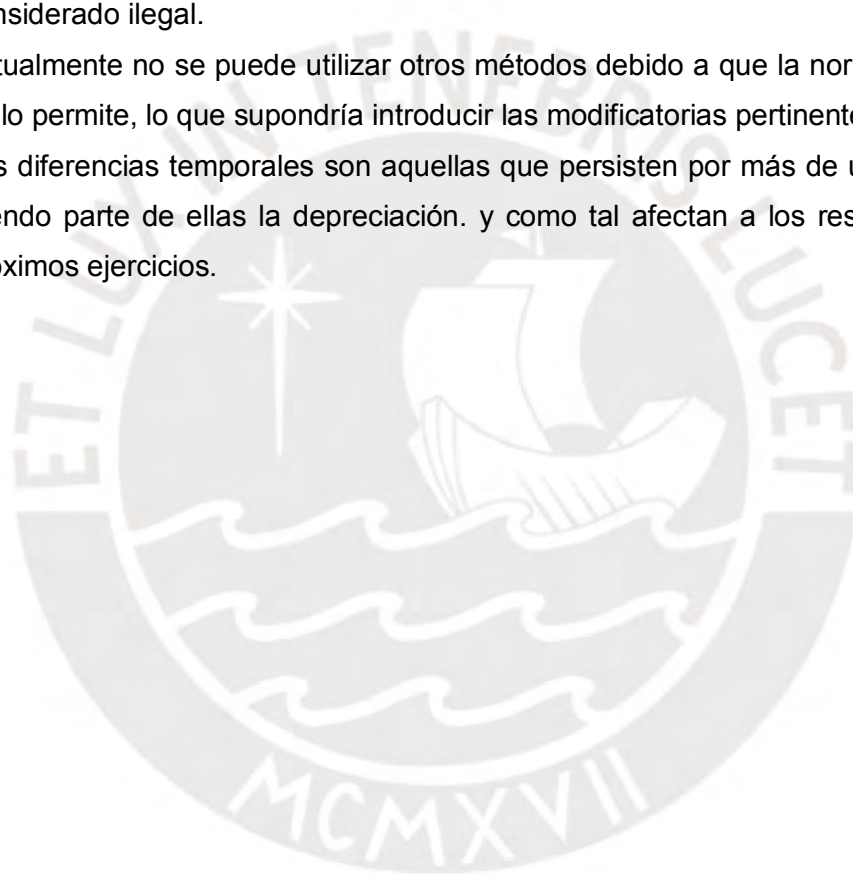
valor de adquisición pagado al momento de la transacción (artículo 20 de la LIR). La variación del activo consiste en la disminución del valor, que en ocasiones, llegan a ser un monto inferior en comparación al porcentaje máximo depreciado anualmente señalado en el RIR.

4. El problema referente a valor residual tiene como solución realizar una precisión legislativa, en el cual, considere en el costo de adquisición al valor residual. Con ello, se evitará diversas interpretaciones y se busca tener un solo criterio al respecto. La precisión se efectuaría en el artículo 20° de la LIR.
5. La redacción del artículo 40° hace remisión al artículo 22° del Reglamento. Especificando las tasas porcentuales a depreciar cuando se trata de bienes estipuladas en la norma, Sin embargo, encontramos dentro del citado artículo del Reglamento, un requisito de contabilización, que constituye prácticamente la anotación contable que significa la elaboración del asiento que contenga la depreciación. El artículo de la ley no hace referencia a ningún requisito. La anotación contable o depreciación, según lo investigado, subsistirá siempre y cuando el método de depreciación así lo determine. Este hecho hace que la depreciación dependa de la contabilización. Llegamos a determinar que si no hay anotación, no existe depreciación. Concluyendo que la contabilización es un requisito indispensable. Siguiendo las disposiciones tributarias, inclusive la constitucional (Artículo 74), los tributos y sus elementos constitutivos tienen su nacimiento en la Ley, asumiendo que a través de ella se regula los aspectos esenciales, dejando al Reglamento la misión de complementar las reglas básicas que han sido delineadas por la ley. En ese sentido, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto a la Renta, no estaría coadyuvando a esclarecimiento de la Ley, en todo caso, estaría creando un requisito imprescindible para acogerse a la depreciación. Por tanto, está vulnerando el Principio de Legalidad, por las apreciaciones que se ha mencionado y merecería claramente algún tipo de reforma o aclaración. Idealmente se propondría que la reforma sea a nivel legislativo, con el afán de procurar mantener la legalidad y la armonía que debe existir entre ley y reglamento, estableciendo que la contabilización sea considerada como requisito. Consideramos que es imprescindible seguir con el requisito de contabilización pues de esa manera la administración tendrá la seguridad de tomar en cuenta los bienes que están a cargo de cualquier empresa, sin embargo, su precisión a pesar de ser importante para fines contables en la aplicación de métodos de depreciación, no debe serlo para fines tributarios.

6. En la actualidad solo es aceptado la depreciación en línea recta. Precisamos que debe persistir este método para quienes decidan efectuar su contabilidad de esa manera, pensando en los pequeños empresarios pues sería muy oneroso adecuarse a las NIC y NIIF. En un escenario ideal, la norma tributaria debería ser flexible en el sentido de aceptar otros métodos de depreciación. Para ello, sería necesario que sustenten mediante políticas contables, los mismos que forman parte de las notas a los estados financieros, otorgándole de forma efectiva y real, la posibilidad de acogerse a otra manera de depreciación. Lo referido constituiría parte de la economía de opción, el cual permite al contribuyente tomar lo adecuado tributariamente sin llegar a ser considerado ilegal.

Actualmente no se puede utilizar otros métodos debido a que la norma jurídica no lo permite, lo que supondría introducir las modificatorias pertinentes.

7. Las diferencias temporales son aquellas que persisten por más de un periodo. Siendo parte de ellas la depreciación. y como tal afectan a los resultados de próximos ejercicios.



Bibliografía

- Álvarez, J. (2013). *Estrategias para la formulación de Estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación NIIF y Normas Tributarias*. Lima, Perú: Editorial Juan Francisco Álvarez.
- Arancibia, M. (2012). *Manual del Código Tributario y de la ley penal tributaria*. Lima: Pacifico Editores.
- Ayala, P. & Paredes C. (2009). *Normas Internacionales de Contabilidad. Normas Internacionales de Información Financiera*. Lima: Instituto Pacifico.
- Ayala, P. (2013, Abril). *Cálculo y contabilización del valor residual del activo fijo (Parte I)*. *Revista Actualidad empresarial*. Lima. Instituto Pacifico.
- Bahamonde, Mery (2012). *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima – Perú: Gaceta Jurídica.
- Bobadilla, M. (2008). *Manual Operativo del Contador N° 8 Impuesto a la Renta de Empresas*. Lima – Perú: Gaceta Jurídica.
- Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.
- Bravo, J. (2018). *La tensa relación entre el Derecho Tributario y la Contabilidad*. Recuperado de: <https://www.jorgebravocuccini.pe/la-tensa-relacion-entre-el-derecho-tributario-y-la-contabilidad/>.
- Bravo, F. (2012). *Cultura Tributaria, Libro de Consulta*. Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera – IATA.
- Basallo, C. (2005). *Guía Práctica del Impuesto a la Renta*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Caballero Bustamante (2002). *Normas Internacionales de Contabilidad*. Lima: Editorial Tinco.
- Cajo, J. & Álvarez J. (2016). *Manual Práctico de las NIIF tratamiento Contable Tributario – Tomo II Nic Operativas*. Lima: Instituto Pacífico.
- Casapino, K. & Huacac, M. (2000). *Incompatibilidades en la Aplicación de las NIC y Normas Tributarias en las Empresas Contribuyentes de la ciudad del Cusco*. Tesis de pregrado. Universidad San Antonio Abad del Cusco.
- Castelo, R, & Huanca, D. (2005). *Propuestas para una adecuada aplicación de las NIC con incidencia tributaria en las empresas del Cusco*. Tesis de pregrado. Universidad de San Antonio Abad del Cusco, Perú.
- Castillo, P. (2003). *Aspectos Contables y tributarios de los activos fijos*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Castro, L. (2015) *Reparos tributarios por Intendencia Regional*. Lima: Instituto Pacifico.

Córdova, A. (2016) *Las Normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en el Impuesto a la Renta*. Temas de Derecho Tributario (pp. 51-83). Lima: lus et Veritas.

Delgado, L. (2015). *Las normas de Información Financiera como fuente del Derecho Tributario*. Recuperado de <http://www.eumed.net/rev/cccss/2015/04/derecho-tributario.html>.

Durán, L. (2011, mayo). *Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT*. Análisis Tributario (pp.50-55). Lima: Grupo AELE.

Effio, F. (2013). *Todo sobre activo fijo, Inmueble, Maquinaria y Equipo*. Lima: Instituto Pacífico.

Ferrer, A. (2016). *Todo sobre activos aplicación de la Niif y ell PCGE*. Lima: Actualidad Empresarial.

Glosario Tributario (1995). *Glosario Tributario*. Lima: Instituto de Administración tributaria.

Hirache, L. (2014). *Registro de activos fijos: ¿debe consignarse la depreciación contable o tributaria?* Actualidad Empresarial. Lima: Instituto Pacífico.

Huamaní, R. (2007). *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores.

Llanto, F. (2016). *Nic 12 Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: Editorial Llanto Armijo.

Ministerio de Economía y Finanzas (2016), Material online de diplomado sobre depreciación en el sector público. Lima.

Nima, E. (2006). *Impuesto a la Renta*. Lima: Gaceta Jurídica.

Ortega, R. (2015) *Impuesto a la renta*. Lima: ECB Ediciones.

Paredes, C. (2009). *NIC Normas de Información Financiera*. Lima: Pacifico Editores.

Robles, C. (2014). *Código Tributario Doctrina y comentarios*. Lima: Pacifico Editores.

Ruiz de Castilla, F. (2017) *Derecho Tributario: Temas básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Villacorta, A. (2011). *Contabilidad para Gerentes y Emprendedores*. Lima: Instituto Panamericano de Empresas y Negocios.

Villazana, S. (2014) *Reparos Frecuentes en el IGV y el IR*. Lima: Gaceta Jurídica.0

Villanueva, W. (2013). *El Principio de Causalidad y el Concepto de Gasto Necesario*. Themis - Revista de Derecho.101-111. Lima: Asociación Civil Themis.

Zans, W. (2011). *Plan Contable General Empresarial*. Lima: Editorial San Marcos.

Zeballos Ery (2006). Contabilidad General. Arequipa.

