

INFORME N.º 025-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

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

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

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. Con relación a la primera consulta, el inciso f) del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de dicho TUO.

Al respecto, el artículo 41º del TUO en mención dispone que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de bienes⁽¹⁾, o sobre los

¹ El artículo 20º del propio TUO, que prevé disposiciones para la determinación del costo computable, establece qué se entiende por costo de adquisición, costo de producción o construcción y valor del ingreso al patrimonio.

valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Por su parte, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla a que se refiere dicha norma para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Como fluye de las normas citadas, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, las cuales deben ser calculadas sobre su costo computable⁽²⁾, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría; siendo que para que tales depreciaciones puedan ser aceptadas tributariamente deben encontrarse contabilizadas dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables⁽³⁾, y no exceder el porcentaje máximo establecido para el efecto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Siendo ello así, en el supuesto planteado en la primera consulta, no puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF, en la medida que dicha depreciación no se encuentra contabilizada en los libros y registros contables, sino tan solo la depreciación anual calculada sobre el menor valor del activo (valor financiero) producto de su rebaja.

2. En cuanto a la segunda consulta, como ya se ha señalado, para que la deducción por depreciación sea aceptada tributariamente debe encontrarse contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, entre otros requisitos.

² Es decir, su costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Al respecto, el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para determinar el costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta o su Reglamento.

³ En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal en las resoluciones N.ºs 05038-1-2006 y 10498-3-2008 ha señalado que la obligación de efectuar el registro contable de las depreciaciones condiciona la posibilidad de deducir este concepto para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Sobre el particular, cabe tener en cuenta que en el Anexo I del Plan Contable General Empresarial (PCGE)⁽⁴⁾, se define “*libros contables*” como los registros que acumulan información de manera sistemática sobre los elementos de los estados financieros, a partir de los cuales fluye la información financiera cuantitativa que se expone en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos; siendo que dichos libros contables incluyen al menos un registro de transacciones diarias (libro diario) y un registro de acumulación de saldos (libro mayor).

Asimismo, en el numeral 6 “Libros y Registros Contables” – Parte IV – “Bases para Conclusiones” del PCGE se señala que para la actividad empresarial no existen prescripciones contables respecto de los libros que se debe mantener, excepto por algunas referencias en el Código de Comercio⁽⁵⁾, aunque se desprende su necesidad, en tanto la información requiere ser acumulada para su posterior presentación, y en tanto facilita los propios procesos de preparación de información financiera y de control. Además se indica que los registros contables a partir de los cuales se prepara información financiera deben ser preparados de acuerdo con el modelo contable que requiera ser aplicado, que en el caso del Perú es el conformado por las NIIF.

De otra parte, es pertinente citar el Informe N.º 006-2014-SUNAT/4B0000⁽⁶⁾, donde se ha señalado que la finalidad de la norma que establece la obligación de llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos es para efectos de control tributario⁽⁷⁾.

Así pues, según lo señalado en los párrafos precedentes se puede afirmar que los libros contables y los libros y registros tributarios (control tributario), son diferentes, persiguiendo finalidades distintas.

Siendo ello así, en el supuesto a que se refiere la consulta 2, se puede afirmar que no se tiene por cumplido el requisito que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros

⁴ Cuya versión vigente ha sido aprobada por la Resolución N.º 043-2010-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 12.5.2010.

⁵ El cual fue promulgado el 15.2.1902. En el artículo 33º del aludido Código se establece que los comerciantes llevarán necesariamente un libro de inventarios y balances, un libro diario, un libro mayor y los demás libros que ordenen las leyes especiales.

⁶ Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>

⁷ Nótese que el PCGE señala que la legislación tributaria establece la obligación de llevar libros y registros con carácter tributario; y que diversos libros y registros, por esa legislación establecidos, no constituyen fuentes a partir de las cuales se preparan y presentan los estados financieros de propósito general, como es el caso, por ejemplo, de los registros de compras y ventas, siendo que aquél ha sido desarrollado para esos libros que sí constituyen fuente necesaria para la preparación de los estados financieros, aunque claramente no incorporan ninguna limitación para la utilización de otros libros y registros con propósito tributario.

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

CONCLUSIONES:

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

1. No puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF.
2. No se tiene por cumplido el requisito que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros contables cuando se encuentre únicamente anotada en el registro de activos fijos, habida cuenta que este último es un registro de carácter tributario.

Lima, 28 FEB 2014

ORIGINAL FIRMADO POR
Enrique Pintado Espinoza
Intendente Nacional Jurídico (e)

ere
A0117-D13
IMPUESTO A LA RENTA – Contabilización de la depreciación.