

INFORME N.º 120-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Respecto a 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”, se consulta lo siguiente: ¿Se tendría por cumplido el requisito de la contabilización a que hace referencia el inciso b) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación contable se registrara en una cuenta de orden?

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, la LIR).
- 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 (en adelante, Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. De conformidad con lo previsto en el inciso f) del artículo 37º de la LIR, 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 dicha ley.

Al respecto, el artículo 41º de la LIR 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 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 22º del Reglamento de la LIR señala que la depreciación aceptada tributariamente (correspondiente a bienes distintos a edificios y construcciones) 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

¹ El artículo 20º de la LIR, que contiene 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.

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, y no exceder el porcentaje máximo establecido para el efecto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR, tratándose de bienes distintos a edificaciones y construcciones.

2. Atendiendo a lo anterior, corresponde ahora analizar si se cumple el requisito de la contabilización de la deducción en cuestión si esta es anotada en una cuenta de orden.

Sobre el particular, el literal B de las Disposiciones Generales de la Parte I del Plan Contable General Empresarial (PCGE)⁽³⁾ indica que “[e]s requisito para la aplicación del PCGE, observar lo que establecen las NIIF. De manera adicional y sin poner en riesgo la aplicación de lo dispuesto por la NIIF, se debe considerar las normas del derecho, la jurisprudencia y los usos y costumbres mercantiles”. Agrega que “las operaciones se deben registrar en las cuentas que corresponde a su naturaleza”.

Además, en el Anexo I del PCGE relativo a los términos y definiciones utilizados en dicho documento, se define a 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 ellos, añadiendo 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 relación con las cuentas de orden, dicho PCGE menciona que “[e]ste elemento agrupa las cuentas que representan compromisos y contingencias, que dan origen a una relación jurídica o no con terceros, sin afectar el patrimonio neto ni los resultados de la empresa, hasta la fecha de los estados financieros que se presentan, pero cuyas consecuencias futuras pudieran tener efecto en su situación financiera, resultados y flujos de efectivo”.

Por su parte, respecto del reconocimiento de activos y pasivos contingentes, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes⁽⁴⁾, señala en su párrafo 12 que el término “contingente” se utiliza para “designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad”.

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.

³ Cuya versión modificada fue aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante la Resolución N.º 043-2010-EF/94, publicado el 12.5.2010.

⁴ Versión oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 059-2015-EF/30, publicada el 11.8.2015.

De lo expuesto, se tiene que lo registrado en las cuentas de orden se encuentra al margen de los resultados de la empresa y constituyen anotaciones que permiten a su lector o usuario tener mayor información sobre aspectos que podrían vincular a la empresa, y que solo serán reconocidos en caso ocurra el suceso o no ocurra el suceso al que está condicionado tal reconocimiento.

3. En tal sentido, 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”, no se cumple el requisito del registro contable, a que hace referencia el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación contable calculada sobre el costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de las NIIF, se registrara en una cuenta de orden.

CONCLUSIÓN:

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”, no se cumple el requisito del registro contable, a que hace referencia el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación contable calculada sobre el costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de las NIIF, se registrara en una cuenta de orden.

Lima, 06 JUL. 2016

Original firmado por
FELIPE EDUARDO IANNAcone SILVA
Intendente Nacional (e)
Intendencia Nacional Jurídica
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

stt
AO903-D14
IRENTA – Deducibilidad de la depreciación anotada en una cuenta de orden