



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta

**Ponente Individual
María Julia Sáenz Rabanal**

**IMPLICANCIAS DE LAS NIC's EN LA APLICACION
DEL IMPUESTO A LA RENTA**

I. INTRODUCCION

El presente trabajo se ha realizado con ocasión de las VII Jornadas Nacionales de Tributación organizadas por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano y tiene como objetivo analizar las implicancias de la Norma Internacional de Contabilidad 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo y las disposiciones del Impuesto a la Renta, en lo relativo a la depreciación de bienes conformantes del activo fijo de las personas jurídicas.

Para tal efecto, revisaremos las disposiciones de carácter tributario y las de carácter contable señalando en cada caso las coincidencias o discrepancias entre unas y otras. Es preciso indicar que, según nuestro entendimiento, el cumplimiento tributario depende de la correcta aplicación de las normas jurídico-tributarias y no de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son de aplicación supletoria a aquéllas. Esta última afirmación no desconoce la importancia de los citados principios y lo indiscutible de su formulación de carácter técnico en temas como el que nos ocupa. En otras palabras, creemos también que las materias que tienen que ver directamente con la contabilidad deben, en lo posible, estar reguladas en el marco de la tributación siguiendo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

II. LA LEGISLACION TRIBUTARIA

A. La depreciación debe cumplir con el principio de causalidad



Para la determinación de la renta neta, la Ley recoge en su Artículo 37 el denominado principio de causalidad, según el cual pueden deducirse de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto su deducción no esté expresamente prohibida o limitada por dicha Ley.

Así, el inciso f) del citado Artículo 37 establece que constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta neta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

En este contexto, es importante mencionar que las disposiciones tributarias no contienen una definición del concepto depreciación. Por este motivo, y en aplicación de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, recurrimos a la doctrina jurídica.

En relación con ello, Enrique Calvo Nicolau señala lo siguiente:

“(...) una vez que el bien que forme parte del activo fijo de la empresa empiece a ser utilizado en la producción, en la venta de productos o en la administración de la empresa, comienza ese bien a sufrir un demérito, el cual sí representa una modificación patrimonial, pues el demérito va ocasionando una paulatina disminución en el valor del bien. Ese deterioro de los bienes ocasionado por su uso, incluso por el simple transcurso del tiempo, se denomina en el lenguaje técnico contable “depreciación”, y resulta que ese concepto viene necesariamente a disminuir el patrimonio del propietario de esos bienes.”¹

De ello puede inferirse que la depreciación permite al propietario de un bien que constituye su activo fijo, recuperar el desgaste o deterioro que sufre aquél, a través de un cargo periódico en los resultados durante el plazo de su vida útil. Es importante notar que el desgaste de los activos puede haber sido ocasionado no sólo por el uso sino también por el simple transcurso del tiempo.

¹ CALVO NICOLAU, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. “Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta”. México: Themis, 1989. Pág. 991.

Ahora bien, el Artículo 40 de la Ley precisa que los bienes afectados a la producción de rentas gravadas -excluyendo los edificios y construcciones- se deprecian aplicando sobre su valor, un porcentaje establecido de acuerdo con su vida útil y según las normas que al efecto establezca el Reglamento.

Sobre el particular, el inciso b) del Artículo 22 del Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF, fija un porcentaje anual como depreciación aplicable a los bienes del activo fijo.

Por su parte, el inciso c) del Artículo 22 del Reglamento, que contiene una regla de aplicación general y obligatoria, precisa que el cómputo de la depreciación se inicia a partir del mes en que los bienes son utilizados en la generación de rentas gravadas. Es decir, no basta que los bienes hayan sido adquiridos para que se inicie el cómputo de la depreciación, sino que es necesario que aquellos sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Ahora bien, el hecho que durante el ejercicio no se exploten los bienes depreciables no quiere decir que tales bienes no estén afectados a la generación de renta gravada o que los mismos no sufran desgaste con el paso del tiempo, esto es, la depreciación de los activos por obsolescencia.

Esta afirmación fue preliminarmente rechazada por la Administración Tributaria en algunos procesos de fiscalización debido a un posible error de interpretación del denominado principio de causalidad. En efecto, lo esencial, según este principio, es que el bien esté en permanente capacidad de ser utilizado en el desarrollo de las actividades de la empresa y, por consiguiente, en la generación de rentas gravadas o en el mantenimiento de la fuente productora. Dicha capacidad se materializará, como es lógico, cuando el mercado solicite los servicios prestados por la empresa propietaria de los activos o ésta tenga que utilizarlos para la realización de las actividades propias de su giro.

Es decir, lo que requiere el principio de causalidad no es que los activos sean utilizados directamente en la generación de rentas gravadas -pues ello no será siempre posible por circunstancias externas- sino que los activos se encuentren en permanente capacidad de ser utilizados en el desarrollo de actividades de la empresa propietaria de los mismos.



Sostener lo contrario y concluir que la depreciación solamente será deducible en los casos que los activos sean utilizados directamente en la generación de rentas gravadas, nos podría llevar a conclusiones tan absurdas como prohibir la depreciación de los vehículos de transporte en los períodos que sus servicios no son contratados, o, peor aun, concluir que cuando los equipos de cómputo que constituyen activo fijo son apagados -como podría suceder por ejemplo los fines de semana, o días feriados, o en las vacaciones de los trabajadores- debería igualmente suspenderse la depreciación tributaria de los mismos.

Acertadamente, a nuestro entender, la Administración Tributaria ha variado su criterio en el caso de depreciación de activos fijos destinados a la generación de renta en actividades pesqueras cuando, a través del Oficio No. 017-96-12.0000, ha reconocido que las disposiciones tributarias no permiten la suspensión de la depreciación una vez iniciado el cómputo de la misma.

B. Las normas no permiten la suspensión automática de la depreciación

El inciso e) del Artículo 22 del Reglamento, que constituye la única norma tributaria que se refiere a la suspensión del cómputo de la depreciación tributaria, establece que cuando mediante autorización o certificación del Ministerio de Trabajo y Promoción Social y se acredite la suspensión de la actividad productiva, podrá dejar de computarse la depreciación de los bienes del activo fijo en tanto persista la suspensión de labores.

Dicha norma es la única disposición que faculta, MAS NO OBLIGA -pues como puede observarse utiliza el término “podrá” que supone voluntad y no “deberá” que significa obligación-, a suspender el cómputo de la depreciación tributaria durante un período determinado, siempre que se verifique previamente, la suspensión de actividades debidamente autorizada por el Ministerio de Trabajo.

Una interpretación en contrario de la citada disposición nos lleva a concluir que en supuestos distintos al previsto por ella no es legalmente posible suspender el cómputo de la depreciación tributaria. Vale decir, si no se ha producido la suspensión de la actividad productiva, el contribuyente no se encontrará facultado a suspender el cómputo de la depreciación.



Entendemos que ello se sustenta en el hecho que la ley peruana considera -al igual que la doctrina- que la depreciación no sólo se produce como consecuencia del uso del activo sino también por el solo transcurso del tiempo.

En efecto, la norma bajo análisis pretende proteger al contribuyente que suspenda sus actividades cuando esté debidamente autorizado por el Ministerio de Trabajo, con el objeto de que no reconozca un gasto en un ejercicio en que no tiene ingresos, por haber suspendido sus operaciones. De tal manera, esta norma permite arrastrar dicho gasto a un ejercicio futuro en el que, luego del REINICIO DE OPERACIONES, existieran ingresos contra los cuales compensar dicho gasto por depreciación.

En este mismo sentido, en los casos en que se suspendan las operaciones y no se cuente con la autorización del Ministerio de Trabajo, tendrá que reconocerse el gasto por depreciación en un ejercicio en el cual -como consecuencia de la suspensión de operaciones- no tendría ingresos contra los cuales compensar dicho gasto. Sin embargo, sí se presentaría el desgaste del activo por el paso del tiempo (obsolescencia) y por lo tanto la depreciación estaría justificada.

Es importante resaltar que la naturaleza excepcional de dicho dispositivo origina que cualquier interpretación que pretendiera aplicar al mismo la Administración Tributaria -e incluso el mismo contribuyente- sea sumamente restringida, vale decir, sin dar espacio a ninguno de estos sujetos a extender -o restringir- sus alcances a supuestos distintos al establecido de manera expresa.

En efecto, las disposiciones de naturaleza tributaria, en tanto restringen -o modifican derechos- e inciden económicamente en el patrimonio de los contribuyentes, como ocurre con la disposición materia de análisis, no deben ser interpretadas excediendo los límites o conceptos que se desprendan de las mismas normas, con mayor razón si sus términos no generan confusión u obscuridad alguna en su aplicación.

Sobre el particular, es importante citar la opinión de Antonio Berliri, quien comenta respecto a las facultades de la Administración lo siguiente:

“El Derecho tributario se caracteriza, sobre todo, por la falta de discrecionalidad y de supremacía del ente público. Todas las

determinaciones y las decisiones relativas a los elementos esenciales de los tributos (...) son hechos por el legislador y no por la Administración y siempre con actos normativos y no actos específicos. De ello resulta que, salvo casos marginales, la Administración no tiene ningún poder discrecional, debiendo limitarse a aplicar, en el modo más rígido, la ley impositiva”².

De la referida definición se desprende que la facultad de la Administración Tributaria para determinar hechos de naturaleza imponible o los alcances de las disposiciones correspondientes, se encuentra limitada a lo expresamente establecido por el legislador. Por ello, si en la norma no se presenta una remisión a otros dispositivos, sea expresamente o como consecuencia de sus propias deficiencias técnicas, debe entenderse que ésta se restringe a los supuestos señalados en la misma.

Por tal motivo, dicha entidad está obligada a aplicar lo dispuesto por las referidas normas, respetando su carácter restringido, sin perjuicio de los casos en que la obscuridad o falta de desarrollo adecuado de sus conceptos requieran una actividad interpretativa adicional de dicha entidad, lo que hemos demostrado no ocurre con el presente dispositivo.

Interpretar lo contrario sería vulnerar lo dispuesto expresamente en la Norma VIII del Código Tributario, que señala que “en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.”

Por lo antes expuesto, es posible concluir que en tanto la norma analizada no presenta problemas de oscuridad o confusión en los alcances de sus términos, ella no podría ser materia de una interpretación extensiva por la Administración Tributaria. Ello sería admisible únicamente si el mismo texto de la norma “sugiriese” su extensión a otros supuestos, lo que carece de sentido en estos casos, si observamos que la naturaleza tributaria de la disposición objeto de análisis le otorga, de por sí, un carácter restringido y especial.

² Citado por MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio. “La discrecionalidad en el Derecho Tributario”. Valladolid: Lex Nova, 1998. Pág. 48.

Por tal motivo, la disposición en comentario debe interpretarse en un sentido restrictivo, toda vez que los supuestos de excepción -como el contemplado en la misma- son taxativos y no meramente enunciativos.

Admitir lo contrario y sostener que por cualquier causa distinta a la señalada expresamente por el Reglamento, podría suspenderse el cómputo de la depreciación tributaria ya iniciada, supondría, a su vez, una vulneración de lo dispuesto por el segundo párrafo del Artículo 38 de la Ley, según el cual las depreciaciones deben computarse anualmente, sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

En efecto, tal posición conllevaría la modificación del período de vida útil de los activos fijos sin autorización previa de la Administración Tributaria y, a su vez, originaría que un gasto por depreciación de ejercicios anteriores afecte los resultados de un ejercicio posterior.

Lo expuesto en el punto anterior se complementa con lo dispuesto por el Artículo 57 de la Ley, según el cual los gastos deben reconocerse en el ejercicio comercial en el que se devengan.

Conforme lo antes indicado, el gasto por depreciación se considera devengado por el solo hecho de que el bien -utilizado en la generación de rentas gravadas- se mantenga como activo de la empresa, y por lo tanto sufra el desgaste u obsolescencia propios del uso o transcurso del tiempo.

Por tanto, la deducción de la depreciación debe operar en el ejercicio gravable en el que se produce el desgaste u obsolescencia de los bienes como consecuencia del uso o el transcurso del tiempo.

La conclusión antes expuesta es reconocida por la propia Administración Tributaria en el ya citado Oficio No. 017-96-12.0000 al absolver una consulta planteada por la Cámara de Comercio de Lima respecto a la interrupción del cómputo de la depreciación de activos, como puede observarse a continuación:

"(...) distinto es el caso de los bienes que luego de incorporados

han sido empleados en la actividad gravada, puesto que en estos casos, en efecto, no se considera la posibilidad que el contribuyente suspenda el cómputo de la depreciación, por el simple no uso”.

Como resulta evidente, una vez iniciado el cómputo de la depreciación tributaria de los activos, el mismo no puede ser suspendido alegando que tales bienes ya no están siendo usados en la generación de rentas gravadas.

El criterio recogido por la Administración Tributaria en el referido Oficio reconoce que la depreciación de los bienes del activo fijo no se interrumpe por la sola suspensión de su uso, en tanto la acción de otros factores como el transcurso del tiempo, obligan a que se continúe con el cómputo de la depreciación de tales bienes.

Asimismo, es importante señalar que la doctrina jurídica, que constituye fuente del derecho tributario, según lo dispuesto por la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, respalda las conclusiones antes expuestas. Así, por ejemplo, nos permitimos citar a Enrique Calvo quien respecto a la depreciación, señala lo siguiente:

“(...) Debe observarse que lo que se establece en el precepto reglamentario transcrito (posibilidad de suspender la depreciación en caso que el contribuyente suspenda sus operaciones) es una alternativa por la que puede optar el contribuyente, pero sin que la consecuencia sea que en todos los casos en que se suspendan operaciones, tenga que suspenderse también la deducción por concepto de depreciación o amortización. Esto no debe ocurrir, porque el transcurso del tiempo también ocasiona que se presente el fenómeno de la depreciación de los bienes.”³

Como puede observarse, la doctrina acepta la depreciación de los activos fijos incluso por el simple transcurso del tiempo. En ese sentido, bastaría que un activo haya sido registrado en la contabilidad de la empresa para que el desgaste del

³ CALVO NICOLAU, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. Op. cit. Pág. 1028.



mismo -por el simple transcurso del tiempo- comience a reconocerse a través del cargo por depreciación, sin perjuicio del mayor o menor uso que pueda dársele al activo por razones de estrategia comercial o de mercado.

Lo antes expuesto coincide con el criterio adoptado por la ley peruana respecto a la suspensión del cómputo de la depreciación tributaria ya iniciada. En efecto, tanto la ley peruana como la doctrina coinciden en que la suspensión del cómputo de la depreciación es una facultad que se concede excepcionalmente al contribuyente.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, en el supuesto negado que procediera la suspensión de la depreciación, existiría el riesgo que la inversión efectuada en los activos no sea recuperada a través de la depreciación como corresponde. En efecto, podría suceder que cuando la entidad trate de recuperar la inversión por esta vía -pues tendrían una vida útil para fines tributarios- los activos hayan devenido en obsoletos, como resultado de los constantes cambios e innovaciones tecnológicas. A quién le puede caber duda alguna sobre la evidente conclusión de que el paso del tiempo genera también el desgaste de los activos.⁴

Es decir, en este escenario no estaríamos ante un supuesto de diferencia temporal, sino ante un supuesto de diferencia permanente. Ello, porque la inversión en los bienes no sería recuperada a través de la depreciación en los ejercicios en que dichos bienes son “utilizados” en la generación de renta gravada, sino con un cargo a resultados -por el valor no depreciado- en el ejercicio en que dichos equipos se consideren obsoletos.

Como ya lo hemos indicado en el acápite anterior, esta situación ha sido ya aceptada por la Administración Tributaria.

C. En conclusión

Aún cuando ha quedado evidenciado, las regulaciones del Impuesto a la Renta establecen taxativamente los casos en los cuales puede suspenderse la depre-

⁴ No vale igual un vehículo nuevo de un año anterior que aquél usado que fuera del período corriente. Esta es una conclusión evidente.

ciación de los activos fijos, por consiguiente si los principios de contabilidad generalmente aceptados establecieran otros supuestos distintos a los indicados por las normas tributarias, resultaría de aplicación lo dispuesto por el Artículo 33 del Reglamento del Impuesto a la Renta, el cual dispone lo siguiente:

“... 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 condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

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

En efecto, incluso en el supuesto negado -como quedará evidenciado en el acápite siguiente- que existiesen discrepancias entre las normas del Impuesto a la Renta y los principios de contabilidad, este hecho NO VULNERA el derecho de la entidad para deducir la depreciación de los activos fijos para efectos de la determinación de la renta neta o pérdida tributaria, según corresponda.

III. LAS DISPOSICIONES CONTABLES

A. La depreciación es un concepto contable

Esta definición conceptual es crítica en el ámbito de las Normas Internacionales de Contabilidad, que no deben y no pueden ser leídas únicamente en base a párrafos individuales y sin considerar la naturaleza del negocio y el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (tal como se indica al inicio de cada NIC). En especial, se deben tener precedentes los conceptos económicos, financieros y de prudencia que se detallan en su marco conceptual.

En el caso materia de análisis, es conveniente revisar las principales definiciones que se encuentran en el párrafo 6 de la NIC 16. Las definiciones que interesa revisar son las siguientes:



- Depreciación.- es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- Importe depreciable.- es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituye en los estados financieros, una vez deducido el valor residual.
- Vida útil.- es:
 - El período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa o bien;
 - El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.
- Valor residual.- es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber reducido los eventuales costos derivados de la desapropiación (venta).
- Valor en libros de un activo.- es un importe por el que tal elemento aparece en el balance general, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan.

B. La contabilización de la depreciación

En relación a la contabilización de la depreciación, ésta se encuentra discutida del párrafo 41 al 52 de la NIC 16. En este sentido, el análisis debe iniciarse por el párrafo 41 que indica:

“La base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades planta y equipo, debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora. El cargo por depreciación de cada período debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del valor en libros de otro activo.”

Como puede observarse, la depreciación refleja el patrón de consumo de los

beneficios económicos que el activo incorpora, más aún, en el párrafo 42 se aclara que la depreciación tiene por objeto "... reflejar dicho consumo, mediante cargos a resultados por depreciación. Tales cargos se harán, incluso cuando el valor del activo exceda su valor neto en libros." Según estas disposiciones queda claro que el consumo de los beneficios está más relacionado con la rentabilidad que se estimó que se iba a obtener del activo, que con el valor que tenga en el mercado en el momento en que se calcula la depreciación, pudiendo existir casos inusuales en que el valor sea mayor que el valor en libros, pero aún así el cargo por depreciación se debe realizar. En consecuencia, la depreciación es un concepto diferente al del "costo de uso" de un bien, que no se puede limitar a una relación basada en el uso físico del activo; sino que implica la recuperación del valor del activo a través de los beneficios económicos que se estima que debería generar.

En el mismo sentido, el párrafo 43 indica que los beneficios económicos se consumen por parte de la empresa principalmente a través del uso del activo pero, en ese mismo párrafo, se indica también claramente que existen otros factores tales como: la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, que producen una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo, y que se deben considerar para establecer el cargo por depreciación. Consecuentemente, para determinar la vida útil de las propiedades, plantas y equipos, se debe tener en cuenta todos y cada uno de los factores siguientes (párrafo 43, NIC 16):

- El uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia de la capacidad o el rendimiento físico que se espera del mismo;
- El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no esté siendo dedicado a tareas productivas;
- La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y,



- Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicios relacionados con el bien.

Resulta evidente que la NIC 16 requiere que se consideren todos esos factores para determinar el cargo por depreciación.

Los párrafos 44 y 45 de la NIC 16 simplemente precisan la definición de la vida útil que, en la práctica, tal como se indica en el párrafo 16, considera al valor residual de un activo como insignificante y, por lo tanto, puede prescindirse del mismo al calcular la base de la depreciación. Esto es lo que normalmente se usa en la generalidad de las industrias a nivel internacional y en el Perú.

De todo lo manifestado anteriormente, queda claro que la depreciación no es un concepto de utilización física de un activo por sí solo; éste es sólo un elemento más y, normalmente, es el que cualquier persona sin experiencia en una industria podría considerar como único, pero no es el caso materia de análisis, que requiere mantener un activo "sin uso" como una condición de la industria y que, además, es evidente que ese activo pierde valor en el tiempo por las factores que se mencionan en el párrafo 43 de la NIC 16 y que, en consecuencia, debe reconocerse sistemáticamente a través de la depreciación.

C. Los modelos contables

Cabe señalar que los últimos modelos contables desarrollados a través de las Normas Internacionales de Contabilidad 36 y 39, que son modelos avanzados que no reemplazan a la NIC 16, ratifican los criterios contables sobre valor de un activo, estableciendo claramente que la depreciación debe incorporar como parte del concepto de gasto los siguientes criterios:

- El uso del activo si es que ese es su destino fundamental y si es que esa es la base sobre la cual se planeó recuperar sustancialmente el valor del activo,
- La obsolescencia y el patrón de beneficios que estos activos generan también debe ser considerado para asignarle a cada año un gasto a los ingresos que generan los activos.

D. En conclusión

Resulta claro que contablemente es necesario efectuar un análisis financiero más profundo que considerar una definición tradicional de depreciación basada en conceptos que han sido variados sustancialmente en los últimos años en las Normas Internacionales de Contabilidad y; por lo tanto es el concepto de recuperación del activo lo que genera el cargo por depreciación y, en consecuencia, se puede afirmar nuevamente que la depreciación realizada por una entidad en tiempo de veda está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad y con los dispositivos legales vigentes en el Perú para presentación de información financiera.

IV. LA REFORMA EN EL IMPUESTO A LA RENTA

Como ha sido posible advertir en las disposiciones tributarias citadas, la contabilidad ha ido más allá de la tributación en el desarrollo de los conceptos, pasando de una visión tradicional de la depreciación como un gasto lineal derivado del desgaste de los bienes, a uno de recuperación económica de las inversiones. Estas consideraciones atienden a la necesidad de reconocer en los estados financieros la realidad de las transacciones y las influencias del mercado y la economía en las mismas.

A este mismo desarrollo ha debido atender la legislación del Impuesto a la Renta que, desde nuestro punto de vista, necesita una reforma estructural, siguiendo el desarrollo temático de la contabilidad. Evidentemente con estas afirmaciones no tratamos de desconocer el derecho del Estado de legislar en protección de sus intereses recaudatorios y de incremento de la caja fiscal. No obstante, en la medida de lo posible, la tributación siempre debe tener un sustento de carácter técnico cuyas limitaciones respondan a políticas de deducción vinculadas a esas necesidades de caja fiscal, mas no a la desnaturalización de los conceptos. En otras palabras, las restricciones en la deducción de los gastos o el reconocimiento de los ingresos deben presentarse en las prohibiciones expresas por ejemplo del Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no en la regulación inadecuada de los conceptos como la depreciación.

En el sentido expuesto, somos de opinión que la tributación debería adecuar sus conceptos en la materia bajo análisis, a los ya desarrollados apropiadamente por las Normas Internacionales de Contabilidad. Un atisbo de esta sugerencia ha ido introduciéndose en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que fuera



aprobado por el Decreto Supremo 194-99-EF, publicado el 31 de diciembre de 1999. No obstante, creemos que las reformas tipo parche no ayudan en términos de sistemática a mantener un régimen coherente.

Por tanto, la reforma que sobre esta materia y otras íntimamente ligadas a la tributación, deberían tomar en cuenta las nuevas tendencias en la técnica contable e incluso en las más modernas legislaciones tributarias, para impulsar un proceso de modernización de nuestro régimen tributario.

V. CONCLUSIONES

1. No obstante la importancia de las disposiciones de carácter contable en la tributación, el cumplimiento tributario depende de la correcta aplicación de las normas jurídico-tributarias y no de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son de aplicación supletoria a aquéllas.
2. La depreciación es un concepto de carácter contable que se enmarca dentro de la tributación que lo regula como un gasto que debe cumplir con el principio de causalidad. En tal sentido, la utilización de los activos en la generación de rentas gravadas supone la permanente capacidad de los mismos de ser utilizados en el desarrollo de actividades de la empresa.
3. La contabilidad ha desarrollado mucho mejor el sustento de la depreciación superando el tradicional criterio de reconocimiento de gastos en línea recta por el transcurso del tiempo. Según estas disposiciones la depreciación debe reflejar la recuperación de la inversión. En tal sentido, el consumo de los beneficios está más relacionado con la rentabilidad que se estimó que se iba a obtener del activo, que con el valor que tenga en el mercado en el momento en que se calcula la depreciación, pudiendo existir casos inusuales en que el valor sea mayor que el valor en libros, pero aún así el cargo por depreciación se debe realizar. En consecuencia, la depreciación es un concepto diferente al del "costo de uso" de un bien, que no se puede limitar a una relación basada en el uso físico del activo; sino que implica la recuperación del valor del activo a través de los beneficios económicos que se estima que debería generar.
4. La legislación tributaria debe considerar como base de su regulación los criterios contables, en aquellos supuestos en que los conceptos hayan sido

desarrollados con mayor propiedad por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y demás disposiciones de carácter contable. Las diferencias generadas entre la tributación y la contabilidad deberían restringirse única y exclusivamente a la posibilidad o prohibición de reconocer ingresos o gastos a través de partidas de conciliación, mas no responder a una inadecuada regulación de los conceptos.

Lima, Julio de 2002.

