

MODIFICACIONES A LA NIC 16

■ CPC Nelson Santos Pacchioni

Gerente del área de cumplimiento tributario de PriceWaterhouseCoopers
Catedrático de la Facultad de Administración y Contabilidad de la PUCP



Como es de conocimiento, la gran mayoría de empresas productivas e industriales tienen activos denominados como «de reemplazo» o «de repuesto». Este rubro de activos está constituido en la mayoría de casos por bienes que califican como maquinaria y/o equipo nuevos que, encontrándose en óptimas condiciones para ser utilizados, únicamente serán puestos en funcionamiento cuando alguna de las unidades operativas de la empresa necesite ser reemplazada.

En este escenario conviene tener presente que a partir del ejercicio 2006 resultan aplicables para efectos financieros las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las modificatorias a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Estas últimas, entre otros aspectos, incluyeron cambios importantes en relación con la NIC 16 «Inmueble, maquinaria y equipo».

Dentro de las modificaciones incorporadas, debemos llamar la atención respecto de aquella que establece que la depreciación financiera de los activos comenzará a computarse a partir del

momento en que dichos bienes estén disponibles para su uso. Como se recordará, con anterioridad a esta modificación, la NIC 16 señalaba que la depreciación financiera de los activos comenzaba a computarse cuando entren en funcionamiento.

Ahora bien, como esta modificación constituye un cambio en las políticas contables, debe ser aplicada en forma retroactiva, tal y como dispone la NIC 8 «Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores».

Además, debe tenerse en consideración que este cambio también tiene efectos a nivel impositivo. Así, en lo que respecta al Impuesto a la Renta, según las normas aplicables, la depreciación debe empezar a computarse desde el momento en que los bienes se utilicen en la generación de rentas gravadas, es decir, cuando sean efectivamente puestos en funcionamiento.

En este punto cabe anotar que no es posible hacer incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a años anteriores, de conformidad con lo establecido por el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Considerando esta modificación a la NIC 16, las empresas han advertido que para efectos financieros los activos de reemplazo disponibles para su uso con los que contaban inclusive desde ejercicios anteriores a dichas modificaciones, deberían depreciarse desde la fecha en que ingresaron a su patrimonio.

No obstante lo anterior, el inicio del cómputo del plazo de la depreciación tributaria se encuentra sujeto a que dichos activos sean puestos

efectivamente en funcionamiento. Como consecuencia, se genera un desfase entre el inicio de ambas depreciaciones.

Ante esta situación, y con el propósito de superar estas diferencias, algunas empresas han estado reconociendo la depreciación financiera acumulada de los ejercicios previos al 2006 en los resultados acumulados, mientras que la depreciación del ejercicio 2006 ha sido reconocida como gasto de dicho ejercicio.

Sobre el particular, diversos especialistas discuten si ante una situación como la descrita es o no posible reconocer un Impuesto a la Renta diferido conforme a la NIC 12 «Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta», con el propósito de neutralizar el efecto financiero originado por la diferencia entre el tratamiento contable y tributario de la depreciación de este tipo de activos.

En buena cuenta, la discusión de fondo intenta precisar si la diferencia generada es temporal o, por el contrario, puede devenir en permanente como resultado de la aplicación de las limitaciones establecidas por las normas tributarias hoy vigentes.

Como puede advertirse, se genera efectivamente una diferencia entre el valor contable y el valor tributario de los activos de reemplazo, pues se produce una disminución del valor contable por efecto de la depreciación financiera aplicada desde que los activos están disponibles para su uso.

Al respecto, pensamos que no resultaría lógico considerar que esta diferencia tiene carácter permanente. No obstante, las normas aplicables no permiten dilucidar con claridad esta situación.

A pesar de las carencias de la normativa aplicable, a continuación intentaremos una aproximación a los argumentos legales que existen para concluir sobre la base de una interpretación lógica de las normas vigentes que esa diferencia tendría la naturaleza de temporal.

Nótese que de llegar a dicha conclusión, la consecuencia sería la capacidad de registrar un Impuesto a la Renta Diferido Activo en aplicación de la NIC 12, lo que a su vez permitiría que aun cuando el valor del activo haya disminuido como consecuencia de la depreciación financiera, tributariamente el saldo pendiente por depreciar mantiene la condición de deducible, sujeto a la condición de que se registre un asiento contable correspondiente al Activo Tributario Diferido relacionado con dicho concepto.

De acuerdo con lo anterior, a continuación citamos la normativa tributaria aplicable:

(1) El artículo 22 del Reglamento de la Ley del IR establece que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables.

De la citada norma surge la duda sobre si en un caso como el descrito en párrafos anteriores se cumple con este requisito, pues para que ello suceda tendría que sostenerse que el cargo a los resultados acumulados por los ejercicios anteriores al 2006 implica que la depreciación acumulada haya sido contabilizada.

Al respecto, consideramos que sería posible sostener que el cargo a los resultados acumulados de la depreciación de ejercicios anteriores al 2006, significaría que ella sí habría sido contabilizada, pues técnicamente ese cargo financiero constituiría una contabilización propiamente dicha.

(2) En lo que respecta a la limitación del artículo 38 de la Ley del IR, en el sentido que no es posible hacer incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes de años anteriores, debe tenerse en consideración que el sentido lógico de esta limitación radica en que los contribuyentes no puedan rectificar la depreciación declarada en ejercicios anteriores por ejemplo, por haber aplicado una tasa menor a la aceptada tributariamente con el objeto de

hacerla incidir vía su deducción en ejercicios posteriores, lo que evidentemente no sucedería en una situación como la que es materia del presente artículo.

(3) Ahora bien, la Segunda Disposición Final y Transitoria del decreto supremo 194-99-EF que regula los procedimientos a seguir cuando los contribuyentes utilicen tasas de depreciación financiera distintas a las permitidas tributariamente contiene una serie de condiciones que deben cumplirse para poder registrar la diferencia temporal en el Impuesto a la Renta.

Así, la norma en cuestión establece textualmente que aquellos contribuyentes que «contablemente hubieran aplicado o que apliquen una depreciación mayor a la establecida en el inciso b) del Artículo 22 del Reglamento, deberán tratándose de bienes cuyo valor contable no esté completamente depreciado declarar al inicio del ejercicio: (i) adicionar vía declaración jurada, la diferencia entre la depreciación contable y la aceptada tributariamente a la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente a dicho ejercicio; y, (ii) registrar contablemente el efecto de dicha diferencia temporal en el Impuesto a la Renta, conforme a lo previsto en el Artículo 33 del Reglamento».

Opinamos que del texto de la citada norma puede concluirse que el supuesto materia de comentario en el presente artículo sí cumpliría con las condiciones establecidas en ella.

Efectivamente, los presupuestos de hecho que se requieren para la aplicación de la citada norma son:

(a) Que la diferencia se haya generado por la aplicación de tasas de depreciación contable mayores a las permitidas tributariamente.

(b) Que se adicione en la base imponible del IR vía declaración jurada la diferencia entre la tasa de depreciación contable y tributaria.

En lo que se refiere a la primera condición, cierto sector sostiene que en una situación como la que es materia de comentario en el presente artículo, la diferencia no se habría originado por la aplicación de tasas mayores de depreciación sino por el inicio anticipado de la misma.

Sobre el particular, apegados a la literalidad de la norma, sostenemos que las empresas que se encuentran en el mencionado supuesto sí habrían depreciado los activos a tasas mayores. En efecto, en términos prácticos los referidos activos habrían sido depreciados mediante la aplicación de una tasa del 100% (en un sólo ejercicio).

Ahora bien, acerca de la segunda condición la norma dispone que la diferencia debe ser adicionada vía declaración jurada. Sin embargo, resultaría lógico sostener que esta prescripción (adición vía declaración jurada) solo debe ser objeto de cumplimiento cuando según las normas tributarias corresponda adicionar algún concepto. No obstante, en el caso que comentamos dicha adición no sería necesaria.

En conclusión, de una interpretación lógica de las normas citadas precedentemente, podría sostenerse que la depreciación de los activos de reemplazo correspondiente a ejercicios anteriores al 2006, registrada en los resultados acumulados, sí cumpliría con los requisitos para poder ser utilizada tributariamente en ejercicios futuros, aun cuando no se haya adicionado la diferencia vía declaración jurada, al no haberse afectado los resultados del ejercicio.

De esta manera, podría entenderse que la mencionada diferencia entre la depreciación financiera y tributaria tiene naturaleza temporal. Así, dicha diferencia daría origen al registro de un Impuesto a la Renta Diferido Activo, lo que a su vez permitiría que aun cuando financieramente el valor del activo haya disminuido como consecuencia de la depreciación financiera, tributariamente el saldo pendiente por depreciar mantenga la condición de deducible, siempre que, como hemos indicado precedentemente, se registre un asiento contable correspondiente al Activo Tributario Diferido por dicho concepto.