

Implicancias tributarias en la aplicación de las normas contables

Febrero 2014



Mag. CPC. Jorge De Velazco B.

Agenda

1. Aspectos normativos
2. Existencias
3. Activo fijo
4. Conclusiones

1. ASPECTOS NORMATIVOS

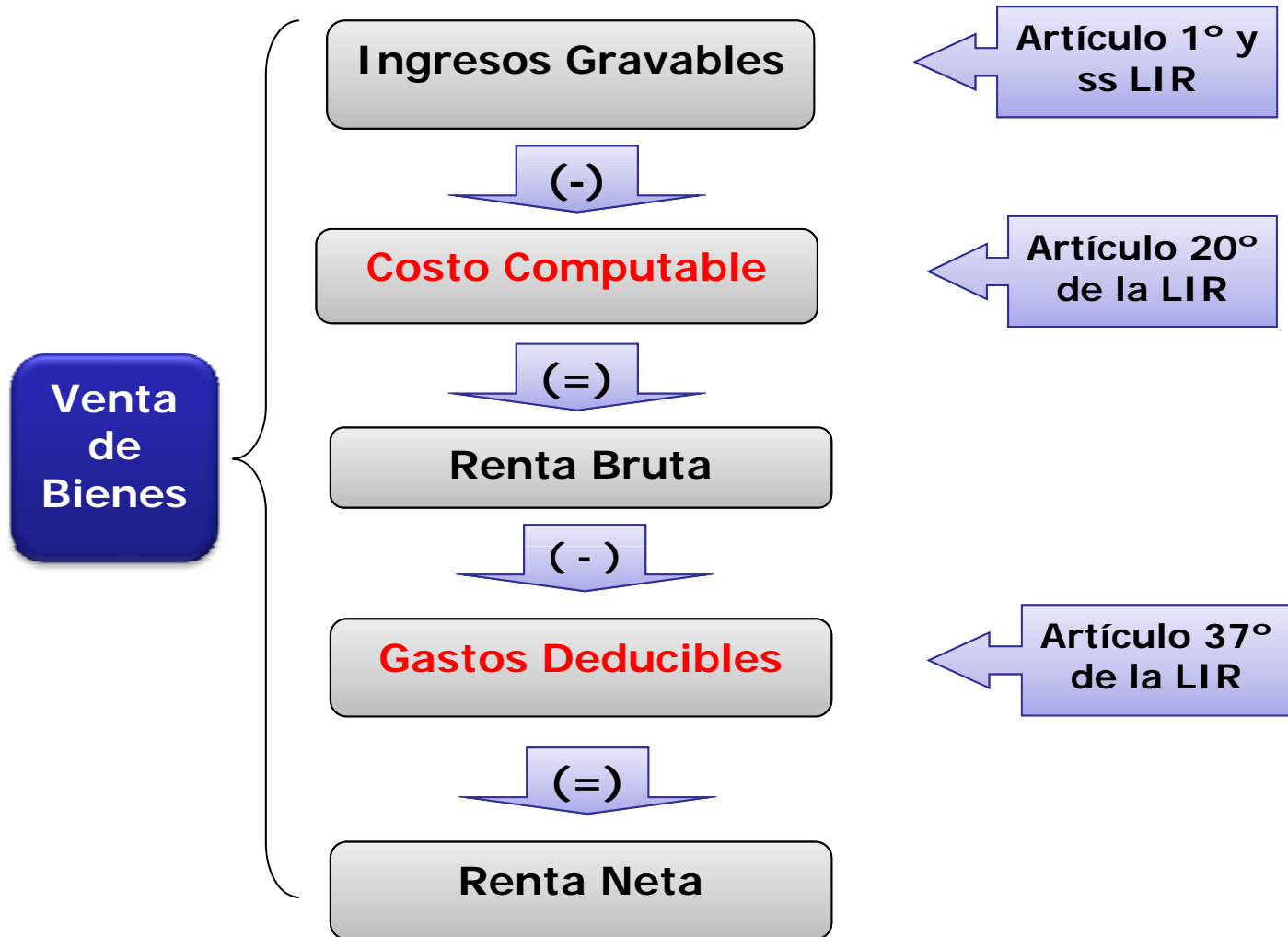
¿Qué rentas grava el Impuesto a la Renta?

El Impuesto a la Renta grava:

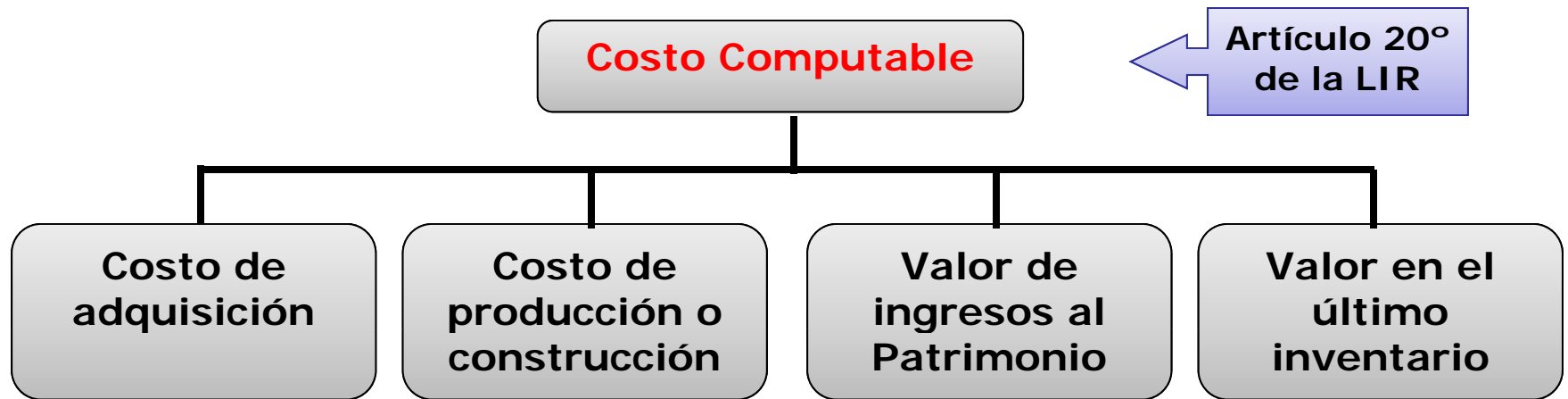
- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

(Artículo 1º de la Ley del IR).

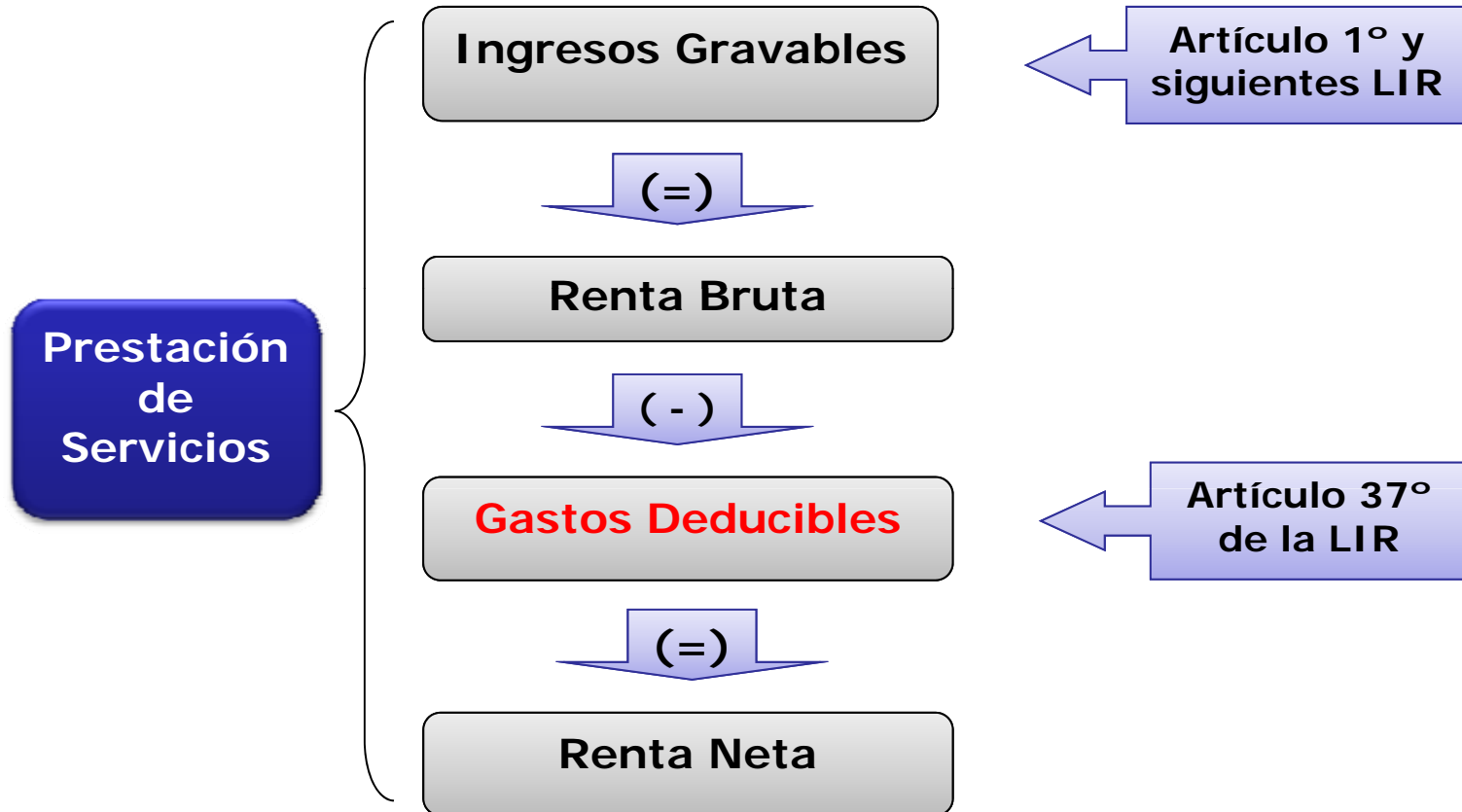
¿Cómo se determina la Renta Neta?



¿Cómo se determina la Renta Neta?



¿Cómo se determina la Renta Neta?



¿Cómo se determinan las diferencias temporales y permanentes?

El Artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) señala:

“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.”

(*) Nota 1 de la Carta N° 086-2013-SUNAT/200000: los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con PCGA en el país; habiéndose precisado en la Resolución N.° 013-98-EF/93.01, que los PCGA a que se refiere el texto del artículo 223° de la LGS comprende, substancialmente, a las NIC oficializadas mediante Resoluciones del CNC.

¿Es obligatorio el uso de las NIIF?

Debemos considerar lo siguiente:

- Las NIIF incluyen: las NIIF y sus interpretaciones (CINNIF) y las NIC y sus interpretaciones (SIC).
- El Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) ha establecido en la Resolución N° 043-2010 el uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial (PCGE) a partir del 01.01.2011.
- En las “Disposiciones Generales” se señala que es requisito para la aplicación del PCGE, observar lo que establecen las NIIF.
- En las “Bases para Conclusiones” se señala que la legislación tributaria establece la obligación de llevar libros y registros con carácter tributario. 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.
- Asimismo, mediante diversas Resoluciones el CNC ha oficializado en el Diario “El Peruano” diferentes versiones de las NIIF.

¿Es obligatorio el uso de las NIIF?

2011

2012

2013

RS CNC N° 042-2009-EF/94: Uso obligatorio del PCGE a partir del 01.01.2011

RS CNC N° 045-2010-EF/94: Oficializa la NIIF PYMES a partir del 01.01.2011

RS CNC N° 048-2011-EF/30: Oficializa la versión 2011 de las NIIF completas.
Fecha de publicación: 06/01/2012

RS CNC N° 050-2012-EF/30: Mantiene en vigencia la aplicación del Método de Participación como método adicional a lo establecido en la NIC 27, 28 y 31 (fuera del Modelo NIIF). Fecha de publicación: 19/03/2012

RS CNC N° 051-2011-EF/30: Oficializa la versión 2012 de las NIIF completas
Fecha de publicación: 14/11/2012

RS CNC N° 053-2013-EF/30: Oficializa la versión 2013 de las NIIF completas
Fecha de publicación: 11/09/2013

¿Es obligatorio el uso de las NIIF?

- **Ley N° 29720:** todas las empresas cuyos ingresos anuales o sus activos totales sean iguales o mayores a 3,000 UIT, deberán presentar ante la CONASEV (ahora SMV) sus Estados Financieros anuales auditados.
- **Resolución SMV N° 011-2012-SMV/01** (Reglamento de la Ley N° 29720) dispone presentar EEFF auditados:
 - 2012: Ing. > 30,000 UIT -> NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB
 - 2013: Ing. > 3,000 UIT -> NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB
 - 2014: Ing. > 3,000 UIT -> NIIF del IASB
- **Resolución N° 159-2013-SMV/02** dispone presentar EEFF auditados:
 - 2013: Ing. > 30,000 UIT -> NIIF IASB
 - 2014: Ing. > 15,000 UIT -> NIIF Oficializadas por el CNC o NIIF IASB
 - 2015: Ing. > 3,000 UIT -> NIIF IASB

¿Qué pasa si no existen definiciones en la Ley del Impuesto a la Renta?

El Código Tributario ha establecido reglas para la interpretación de las normas tributarias:

- **Norma III - Fuentes del Derecho:** La Constitución, los tratados internacionales, las leyes, D.S. normas reglamentarias, la jurisprudencia, R.S. y la doctrina jurídica.
- **Norma IV - Principio de Legalidad - Reserva de la Ley:** Sólo por Ley se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario.
- **Norma VIII – Interpretación de Normas Tributarias:** Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
- **Norma IX - Aplicación supletoria de los principios del Derecho:** En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.
- **Norma XVI – Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación:** Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

¿Se han aplicado los conceptos y criterios de las NIIF en la determinación de la Renta Neta?

Si la norma tributaria no es suficiente, se ha utilizado de manera supletoria las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF para dar contenido a las normas tributarias:

- Informes de la SUNAT
- Resoluciones del Tribunal Fiscal
- Poder Judicial: Sentencia de Casación N° 1173-2008

Posición de la Administración

Informe N.° 033-2012-SUNAT/4B0000

Participación de los Trabajadores

(....)

- Adicionalmente, cabe tener en cuenta que conforme al inciso g) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrá en cuenta supletoriamente, entre otras, las Normas Internacionales de Contabilidad, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en el Reglamento.
- Así pues, como quiera que la legislación tributaria regula expresamente el tratamiento que se le debe otorgar a la participación en comentario para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, no resulta de aplicación la Resolución N° 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, más aún cuando dicha Resolución contiene disposiciones opuestas a las tributarias.

2. DEVENGADO

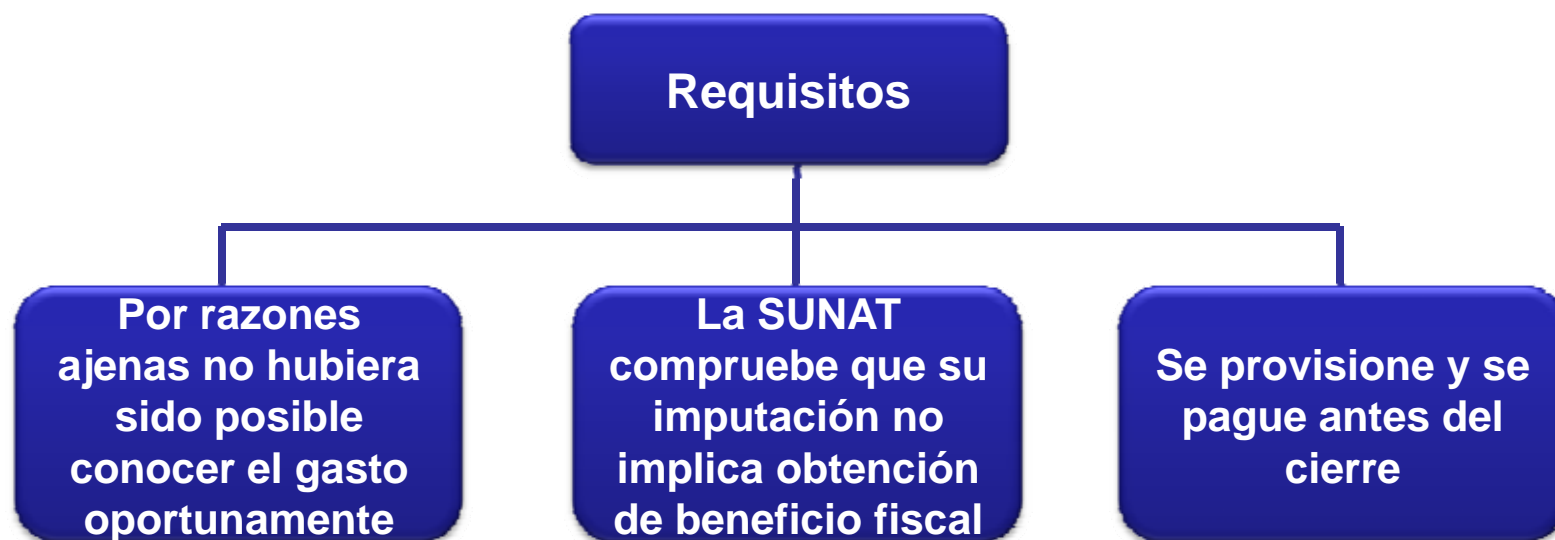
¿En que periodos se imputan la rentas?

- Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen inciso a) del artículo 57º de la LIR.
- Las normas establecidas en el párrafo anterior serán de aplicación para la imputación de los gastos.

¿Qué criterios se utiliza para imputar el Gasto a un ejercicio?

Regla tributaria general: no transferencia de los gastos a ejercicios futuros

Excepción: siempre que cumplan de manera concurrente algunos requisitos (Art. 57° LIR)



¿Qué criterios se utiliza para imputar el Gasto a un ejercicio?

Párrafo 4.49 del Marco Conceptual: Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.



¿Qué se entiende por devengado en la venta de bienes?

NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias (Párrafo 14)

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los EEFF cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

¿Qué se entiende por devengado en la prestación de servicios?

NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias (Párrafo 20)

El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

¿Qué se entiende por correlación de gastos con ingresos?

NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias (Párrafo 19)

Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea; este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

Jurisprudencia

RTF N° 9518-2-2004

(...) “principio contable (devengado) que si bien la LIR menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos.....”

Posición de la Administración

Informe N° 021-2006-SUNAT/2B0000

Conclusión:

Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.

Posición de la Administración

Informe N° 032-2011-SUNAT/2B0000

Conclusión:

Tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país, las rentas deben imputarse temporalmente conforme se vayan devengando para el sujeto que las obtiene, con prescindencia del momento en que se haya celebrado el contrato que es el origen de dichas ganancias.

Posición de la Administración

Carta N° 086-2013-SUNAT/2B0000

Conclusión:

En ese sentido, respecto a la consulta a que se refiere el documento de la referencia, se puede afirmar que el ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos, se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso; lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.

Jurisprudencia

Sentencia de Casación N° 1173-2008 (26.02.2009)

(...) Dicha normatividad resulta concordante con lo establecido en el párrafo veintinueve de la NIC 18 que señala que los ingresos provenientes del uso por terceros de los activos de una empresa generan intereses, regalías y dividendos, deberán ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción (léase transacción) fluyan a la empresa y el monto de ingresos pueda ser medido confiablemente.

3. EXISTENCIAS

¿Cuál es la definición de existencias?

- No existe una definición de existencias en la LIR.
- Cuentas contables en el PCGE:
 - 20. Mercaderías
 - 21. Productos terminados
 - 22. Subproductos, desechos y desperdicios
 - 23. Productos en proceso
 - 24. Materias prima
 - 25. Materiales auxiliares, suministros y repuestos
 - 26. Envases y embalajes
 - 27. Activos no corrientes mantenidos para la venta
 - 28. Existencias por recibir

Posición de la Administración

Informe N° 171-2007-SUNAT/2B0000

- ¿Es factible considerar como "costo" el monto pagado por la importación de un producto proveniente de un país de nula o baja imposición?
- El inciso m) del artículo 44° de la LIR, no son deducibles los gastos, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que sean residentes de países o territorios de baja o nula imposición-
- El mencionado inciso m) contiene una restricción expresa para la deducibilidad de los "gastos", mas no así de los "costos".
- En consecuencia, el costo computable de bienes importados que se originan en operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los tres supuestos contemplados en el inciso m) del artículo 44° de la LIR será deducible para la determinación de la renta bruta de tercera categoría.

Jurisprudencia

RTF N° 6748-1-2002

- Conforme a la NIC 2, la depreciación de la maquinaria y de los activos utilizados en la producción no puede deducirse como gasto del ejercicio, sino forma parte del costo de producción de la mercadería o del costo del activo.

Jurisprudencia

RTF N° 04842-5-2004

Provisión por desvalorización por baja de precios en la venta (VNR)

(...) Que en efecto si bien contablemente se tiene que de acuerdo con el punto 25 de la NIC 2 el costo de existencia puede ser no recuperable si entre otros supuestos, el precio de venta de dichas existencias ha declinado, siendo que la práctica de reducir el valor de las existencias por debajo del costo a su valor neto de realización es congruente con el criterio de que el valor contable de los activos no debe ser superior al que se espera obtener de ellos al venderlos o usarlos; para el ámbito tributario el primer párrafo del artículo 37° de la LIR, dispone que “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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...);” y el inciso f) del artículo 44° de la citada ley, que no son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría, “(-...) las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta Ley”, supuesto dentro del cual se ubica la provisión reparada.

¿Cuáles son las fórmulas de cálculo del costo?

Contablemente

PEPS (LIFO)

Costo medio ponderado

Identificación Específica

Método del minorista

NIC 2: Párrafos 23 al 27

Tributariamente

PEPS (LIFO)

Promedio diario, mensual o anual (ponderado o móvil)

Identificación Específica

Inventario al detalle o por menor

Existencias básicas

Art. 62º del TUO de la LIR y
Art. 11º inciso a) num. 4 del
Reglamento

Posición de la Administración

Informe N° 074-2003-SUNAT/2B0000

- El artículo 62° del TUO de la LIR, dispone que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando los métodos que se señalan en el citado artículo, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio.
- Por su parte, el inciso e) del artículo 35° del Reglamento de la LIR dispone que no se podrá variar el método de valuación de existencias sin autorización de la SUNAT y surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se otorgue la aprobación, previa realización de los ajustes que dicha entidad determine.
- Conclusión
Los ajustes a que se refiere el inciso e) del artículo 35° del Reglamento de la LIR deberán realizarse con posterioridad a la Resolución que autoriza el cambio de método de valuación.

¿Cómo se debe aplicar el método promedio cuando hay varios almacenes? 1/4

- Operaciones del producto “X” en el Almacén 1

FECHA	OPERACIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL
01.05.2011	PROVEEDOR 1	1,000.00	100.00	100,000.00				1,000.00	100.00	100,000.00
20.05.2011	CLIENTE 2				300.00	100.00	30,000.00	700.00	100.00	70,000.00
		1,000.00		100,000.00	300.00		30,000.00	700.00		70,000.00

SALDO EXISTENCIAS	70,000.00
COSTO DE VENTAS	30,000.00

¿Cómo se debe aplicar el método promedio cuando hay varios almacenes? 2/4

- Operaciones del producto "X" en el Almacén 2

FECHA	OPERACIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL
05.05.2011	PROVEEDOR 2	500.00	130.00	65,000.00				500.00	130.00	65,000.00
10.05.2011	CLIENTE 1				400.00	130.00	52,000.00	100.00	130.00	13,000.00
		500.00		65,000.00	400.00		52,000.00	100.00		13,000.00

SALDO EXISTENCIAS	13,000.00
COSTO DE VENTAS	52,000.00

¿Cómo se debe aplicar el método promedio cuando hay varios almacenes? 3/4


- Operaciones del producto “X” en el Almacén “Centralizado”

FECHA	OPERACIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL	CANTIDAD	C.U	COSTO TOTAL
01.05.2011	PROVEEDOR 1	1,000.00	100.00	100,000.00				1,000.00	100.00	100,000.00
05.05.2011	PROVEEDOR 2	500.00	130.00	65,000.00				1,500.00	110.00	165,000.00
10.05.2011	CLIENTE 1				400.00	110.00	44,000.00	1,100.00	110.00	121,000.00
20.05.2011	CLIENTE 2				300.00	110.00	33,000.00	800.00	110.00	88,000.00
		1,500.00		165,000.00	700.00		77,000.00	800.00		88,000.00

SALDO EXISTENCIAS	88,000.00
COSTO DE VENTAS	77,000.00

¿Cómo se debe aplicar el método promedio cuando hay varios almacenes? 4/4

- Operaciones del producto “X” en el Almacén 1 y 2 vs el Almacén “Centralizado”

ALMACENES	EXISTENCIAS	COSTO VTAS.	SDO.T.M.	C.U.
ALMACÉN 1	70,000.00	30,000.00	700.00	100.00
ALMACÉN 2	13,000.00	52,000.00	100.00	130.00
TOTAL 2 ALMACENES	83,000.00	82,000.00	800.00	
ALMACEN UNIFICADO	88,000.00	77,000.00	800.00	110.00 
DIFERENCIA	-5,000.00	5,000.00	0.00	

Posición de la Administración

RS. N° 286-2009/SUNAT

Artículo 13°.- De la información de los Libros y/o Registros Electrónicos

13. Registro de Inventario Permanente Valorizado (RIPV)

Este libro deberá incluir mensualmente la información establecida en el Anexo N° 2, por cada tipo de existencia proveniente de la entrada y salida física de las mismas en cada almacén sustentada en comprobantes de pago y/o documentos.

Anexo N° 2:

La información de todos los almacenes se detalla en un solo archivo (libro electrónico)

Campo 2: Código de establecimiento anexo:

1. Los cuatro primeros dígitos son obligatorios y corresponden al código de establecimiento anexo según el Registro Único de Contribuyentes.
2. De la posición 5 a la 7 registrar un correlativo, de ser necesario

3. ACTIVOS FIJOS

¿Cuál es la definición de Activo Fijo?

- No existe una definición del término “activo fijo” en la LIR.
- El Plan Contable General Empresarial (PCGE) derogó el Plan Contable General Revisado (PCGR) en cuyo glosario se encontraba la definición de Activo Fijo.
- El PCGE ahora señala diversas cuentas:
 - 30. Inversiones mobiliarias
 - 31. Inversiones inmobiliarias
 - 32. Activos adquiridos en arrendamiento financiero
 - 33 Inmuebles, maquinaria y equipo
 - 34. Intangibles
 - 35. Activos biológicos
 - 38. Otros activos

Posición de la Administración

Informe N° 035-2007-SUNAT/2B0000

- Ni la LIR ni su Reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos y activos intangibles. En ese sentido, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en los Estados Unidos de América (PCGA) así como la doctrina contable.
- Así, el párrafo 6 (Definiciones) de la NIC 16 señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:
 - a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
 - b) se espera usar durante más de un periodo.
- Por su parte, el párrafo 8 (Definiciones) de la NIC 38 – Activos Intangibles, define al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
- Conclusión:

En el marco del segundo párrafo del artículo 106° de la LIR, se concluye que el concepto de "activo fijo" no comprende a los activos intangibles.

¿Cuáles son las reglas tributarias del Activo Fijo?

Tributariamente:

- Son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo. Art. 37° inc. f) LIR.
- No es deducible el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor por revaluaciones. Art. 44° inc. l) LIR.
- No son deducibles las sumas invertidas en mejoras de carácter permanente. Art. 44° inc. e) LIR.

¿Cuáles son las reglas tributarias del Activo Fijo?

Tributariamente:

- Los edificios solo serán depreciados mediante línea recta, a razón de 5% anual. Art. 22° inc. a) Reg. LIR.
- El resto de bienes generadores de renta se depreciarán aplicando porcentajes máximos. Art. 22° inc. b) Reg. LIR.
- La depreciación aceptada será aquella que se encuentre contabilizada en libros en el ejercicio gravable, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado. Art. 22° inc. b) Reg. LIR.
- La Administración podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores demostrando que la vida útil real es distinta por la naturaleza del uso del bien. Art. 22° d) Reg. LIR.

Posición de la Administración

Informe N° 224-2007-SUNAT/2B0000 1/2

- Se consulta si es deducible para efecto del IR el costo de las edificaciones utilizadas durante años como activo fijo que son demolidas para construir otras nuevas que también serán activo fijo.
- El artículo 43° de la LIR señala que 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 de desuso, debidamente comprobado.
- No existe norma alguna que prevea el tratamiento tributario aplicable al valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a inmuebles que integran el activo fijo cuando son demolidos para la construcción de nuevas edificaciones que también serán activo fijo.
- De acuerdo con el párrafo 67 de la NIC 16, sobre Baja en Cuentas, establece que el importe en libros de un elemento de inmovilizado material, se dará de baja en cuentas:
 - a) por su enajenación o disposición por otra vía; o
 - b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía.

Posición de la Administración

Informe N° 224-2007-SUNAT/2B0000 2/2

- De otro lado, el artículo 20° de la LIR establece que el costo de producción o construcción es el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
- De lo expuesto, puede afirmarse que toda vez que la demolición se realizó con el objetivo de construir un nuevo inmueble, el valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a la edificación demolida representa un costo directamente atribuible a poner el activo en las condiciones de operación. En tal sentido, dicho valor en libros pendiente de depreciación a la fecha de la demolición debe formar parte del valor del nuevo inmueble.
- Conclusión: Para efectos del Impuesto a la Renta, el valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a la edificación demolida debe formar parte del valor de la nueva edificación al integrar el costo incurrido para su construcción, el cual deberá ser depreciado de conformidad con el artículo 39° del TUO de la LIR.

Posición de la Administración

Informe N° 026-2010-SUNAT/2B0000 1/2

- Se consulta si en el caso de la baja de inmuebles cuando estos dejan de existir y, por lo tanto, ya no sirven para generar ganancias futuras, ¿el costo que sea dado dé baja en resultados podrá ser deducido en la determinación de la renta en aplicación concordada de las normas tributarias y contables?
- Conforme a lo dispuesto por el art. 43° de la LIR, los bienes depreciables, excepto inmuebles, que quedan obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguirse su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.
- De acuerdo con los literales a) y b) del párrafo 16 de la NIC 16, el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:
 - a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables.
 - b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que puedan operar de la forma prevista por la gerencia.
- Por su parte, el párrafo 67 de la NIC 16 señala que el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:
 - a) Cuando la entidad se desapropie del mismo; o
 - b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o desapropiación.

Posición de la Administración

Informe N° 026-2010-SUNAT/2B0000 2/2

- A partir de un nuevo análisis contable, se puede afirmar que , en estricto, los beneficios económicos futuros que se espera obtener son atribuibles a la nueva edificación, pues la necesidad de efectuar la demolición evidencia que la edificación antigua no es de utilidad para los fines económicos planeados.
- Siendo ello así, dado que la edificación demolida no proporcionará beneficios económicos futuros, corresponde que dicha edificación sea dada de baja en cuentas por el total del importe pendiente de depreciación, en aplicación del literal b) del párrafo 67 de la NIC 16.
- Asimismo, dicha baja deberá realizarse en el ejercicio en que se concluya la demolición, de acuerdo con el párrafo 68 de la NIC, según el cual la pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas.
- **Conclusión:**
Para fines del Impuesto a la Renta, el valor en libro pendiente de depreciación correspondiente a la edificación demolida debe deducirse para la determinación de la renta neta en el ejercicio en que se concluya la demolición.

Posición de la Administración

Informe N° 124-2010-SUNAT/2B0000

- Se consulta cual es el alcance y que comprende el término “edificaciones y construcciones”?
- La legislación de la LIR no contiene ninguna definición de los términos “construcción” y “edificación”, por lo cual es necesario recurrir a sus significaciones usuales, así como supletoriamente a otros dispositivos.
- Conclusiones:
 1. Para fines del IR, dentro de la expresión “edificaciones y construcciones” deben entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tienen como características su fijeza y permanencia, ésta última asociada a una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, no se destinan para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que están sujetas a depreciación, excepto terrenos.
 2. Formarán parte de las edificaciones y construcciones todos los bienes y materiales que sean necesario para su puesta en funcionamiento, uso o aprovechamiento económico, así como los aditamentos de carácter permanente que tengan una vida útil relativamente larga como la obra.

Posición de la Administración

Informe N° 093-2013-SUNAT/4B0000

- Consultas: ¿Cuál es el tratamiento que, para efectos de la determinación del costo computable, tienen los intereses pagados por un financiamiento obtenido para la construcción de un bien del activo fijo ? ¿Cuáles son las operaciones que estarían comprendidas bajo el concepto de “costo de construcción” regulado en el numeral 2 del artículo 20º de la LIR? ¿serían aquellas reguladas en la Sección F de la CIIU referidas a la actividad de construcción?
- Conclusiones:
 1. Para periodos anteriores al 2013, los intereses pagados por un financiamiento obtenido para la construcción de un bien del activo fijo debían excluirse del costo computable.
 2. El concepto de “costo de construcción” regulado en el numeral 2 del artículo 20º de la LIR se formará por todo desembolso incurrido para (mandar a) edificar un bien, y que el bien se encuentre en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda ser vendido u operar de la forma prevista por la empresa; sin que sea necesario que los mismos se encuentren comprendidos en la Sección F de la CIIU de todas las actividades económicas Revisión 4, o que todo concepto incluido en esta Sección deba integrarse a dicho costo de construcción.

¿Qué información debe contener el RAF?

Dos posibilidades:

- Información con los criterios contables
- Información con los criterios tributarios

Posición de la Administración

Informe N° 006-2014-SUNAT/4B0000

- El artículo 22° del Reglamento de la LIR, que regula el cálculo de la depreciación tributaria, establece porcentajes de depreciación específicos para los bienes afectos a la producción de rentas gravadas de tercera categoría, distintos a los edificios y construcciones.
- Para el cálculo de la referida depreciación deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado registro.
- La RS N° 234-2006/SUNAT dispone que en el Registro de Activos Fijos deberá registrar anualmente toda la información proveniente de la entrada y salida de los activos fijos, así como la depreciación respectiva.
- Conclusión:
En el Registro de Activos Fijos se debe registrar la depreciación que se determine conforme a la normativa del Impuesto a la Renta.

4. CONCLUSIONES

Conclusiones

- Es obligatorio el uso del PCGE y de las NIIF.
- En tal sentido, el tratamiento contable y el tributario de las operaciones deben ser conciliadas mediante las diferencias temporales y permanentes.
- Si no existe una regulación expresa en la norma tributaria (LIR), supletoriamente se deben aplicar las NIIF.
- Las NIIF a tomar en cuenta son aquellas oficializadas por el CNC y se deberá, en cada caso, analizar su vigencia al 1 de enero de cada año.
- El concepto del devengado ha evolucionado con el tiempo considerándose cada vez más los criterios señalados por las NIIF.
- El valor en libros pendiente de depreciación de una edificación demolida debe deducirse en el ejercicio en que se concluya la demolición.
- En el Registro de Activos Fijos se debe registrar la depreciación que se determine conforme a la LIR.

¡Muchas gracias!



www.sunat.gob.pe