

GUÍA OPERATIVA DEL CONTADOR

Aspectos contables y tributarios en la depreciación de activos fijos

Pedro Castillo Calderón

**CONTADORES
& EMPRESAS**

**CONTADORES
& EMPRESAS**

**Aspectos
contables y tributarios
en la depreciación
de activos fijos**

Pedro Castillo Calderón

GACETA
JURIDICA
Av. Angamos Oeste 526-Miraflores
(01) 710-8900 / TELEFAX: (01) 241-2323
 www.contadoresyempresas.com.pe

CONTADORES & EMPRESAS

ASPECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS EN LA DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS

PRIMERA EDICIÓN
JUNIO 2013
7,530 EJEMPLARES

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN
TOTAL O PARCIAL
DERECHOS RESERVADOS
D. LEG. N° 822

© *Pedro Castillo Calderón*
© *Gaceta Jurídica S.A.*

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA
BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
2013-08896
LEY N° 26905 / D.S. N° 017-98-ED
ISBN: 978-612-311-069-7
REGISTRO DE PROYECTO EDITORIAL
31501221300493

DISEÑO DE CARÁTULA
Martha Hidalgo Rivero
DIAGRAMACIÓN DE INTERIORES
Wilfredo Gallardo Calle

GACETA JURÍDICA S.A.

ANGAMOS OESTE 526 - MIRAFLORES
LIMA 18 - PERÚ
CENTRAL TELEFÓNICA: (01)710-8900
FAX: 241-2323
E-mail: ventas@contadoresyempresas.com.pe
www.contadoresyempresas.com.pe

Impreso en:
Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L.
San Alberto 201 - Surquillo
Lima 34 - Perú

ÍNDICE

Presentación	3
Aspectos preliminares	4
I. El activo fijo	5
II. Principio de reconocimiento del activo fijo	8
III. Medición del activo fijo	14
IV. Activo fijo en el Plan Contable General Empresarial	22
V. Las diferencias de cambio originadas por pasivos como costo del activo fijo	25
VI. Descripción de los métodos de depreciación	39
VII. Depreciación acelerada de activos adquiridos a través de contratos de arrendamiento financiero	43
VIII. Jurisprudencia e informes Sunat	55

PRESENTACIÓN

En la presente guía desarrollaremos los aspectos contables y tributarios de la depreciación de activos fijos, desde lo concerniente al reconocimiento, medición y presentación de los activos, hasta su depreciación desde una perspectiva práctica y didáctica.

Asimismo, se explicarán los distintos métodos de depreciación a aplicarse a lo largo de la vida útil del activo fijo y se indicarán cuáles son los porcentajes aceptados en la normativa tributaria, donde además se indicarán las diferentes etapas que debe cursar, desde antes de su adquisición hasta el momento que se encuentra listo para su uso, así como el tratamiento fiscal en las diferencias de cambio originadas por pasivos como costo del activo fijo.

Así pues, podemos indicar que en la presente guía se tiene como propósito enfocar la problemática en las distintas etapas que pueden presentarse en la adquisición de activos fijos, y en base a dicha clasificación brindar las pautas para su correcto tratamiento fiscal y contable.

El autor

ASPECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS EN LA DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS

ASPECTOS PRELIMINARES

Un aspecto relevante en torno al tratamiento contable y tributario de un activo fijo es el de seleccionar el concepto de unidad a las que se le asignara los costos, es decir la unidad del activo fijo que sea más satisfactoria desde el punto de vista del procedimiento contable. La simple unidad física de un equipo, no siempre es la mejor unidad, toda vez que puedan existir ciertas partes o accesorios sujetos a reemplazos frecuentes mientras que la parte principal posee la vida útil más larga.

En ese sentido, lo ideal sería contabilizar por separado el costo de cada parte; sin embargo, en la práctica ello no es posible, como por ejemplo, en el caso específico de los neumáticos respecto a un vehículo de transporte. Por otro lado, tampoco es correcto considerar la unidad física respecto de bienes pequeños individualmente como sería el caso de herramientas, donde el costo relativo debería manejarse en términos de conjunto.

Al respecto, el Tribunal Fiscal indica que la no contabilización individualizada de los bienes del activo fijo de las empresas, con sus respectivos valores, fecha de adquisición, depreciación, etc., implica la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario; sobre todo, si dichos bienes no constituyen, en conjunto, una unidad indivisible.

Con respecto a la depreciación, el párrafo 43 de la NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipos señala que un elemento que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento se amortizará de forma independiente. En este caso la depreciación contable será la misma que la tributaria. De acuerdo con el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil⁽¹⁾.

(1) Párrafo 50 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.

El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores⁽²⁾.

I. EL ACTIVO FIJO

Antes de iniciar el estudio de la incidencia contable y tributaria, es pertinente esbozar un concepto de lo que debemos entender como activo fijo.

1. DEFINICIÓN

De acuerdo con nuestra normativa contable, las propiedades, bienes materiales o derechos que en el curso normal de los negocios no están destinados a la venta, sino que representan la inversión de capital o patrimonio de una dependencia o entidad en las cosas usadas o aprovechadas por ella, de modo periódico, permanente o semipermanente, en la producción o en la fabricación de artículos para venta o la prestación de servicios a la propia entidad, a su clientela o al público en general.

Así, por ejemplo, tendrán esta calificación la maquinaria de las compañías industriales, las instalaciones y equipos de las empresas de servicios públicos, los muebles y enseres de las casas comerciales, el costo de concesiones y derechos, etc.; también se incluyen en este concepto las inversiones en acciones, bonos y valores emitidos por empresas afiliadas.

El rubro de “activo fijo” denota una fijeza de propósito o intención de continuar en el uso o posesión de los bienes que comprenden, es decir que denota inmovilización al servicio del negocio; esta naturaleza no varía aun cuando, eventualmente, tales bienes sean vendidos o dados de baja ya sea porque se considera que no son útiles, o por ser reemplazados por nuevas instalaciones u otras causas similares.

Las erogaciones que se realicen con el objeto de mejorar el valor de una propiedad o su eficacia para el servicio, pueden considerarse como inversiones fijas. Ciñéndonos a este criterio, solamente pueden capitalizarse aquellas erogaciones que tengan por objeto aumentar los ingresos o disminuir los gastos.

(2) Párrafo 51 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.

2. CLASIFICACIÓN DEL ACTIVO FIJO

Atendiendo a las características del activo fijo, se puede clasificar en tres grupos:

- a) tangible, que comprende las propiedades o bienes susceptibles de ser tocados, tales como los terrenos, los edificios, la maquinaria, etc.;
- b) intangible, que incluye cosas que no pueden ser palpadas materialmente, tales como los derechos de patente, los de vía, el crédito mercantil, el valor de ciertas concesiones, etc.; y
- c) las inversiones en compañías afiliadas.

El concepto de inmuebles, maquinaria y equipo es un término genérico que representa en la información financiera las inversiones permanentes en bienes tangibles de trabajo, también conocido como activo fijo en las empresas.

Considerando lo antes expuesto, **los activos fijos tangibles son los recursos económicos de propiedad de una empresa, de carácter permanente y que se espera proporcionen beneficios económicos futuros.**

En concordancia con esto, la NIC 16 define en el párrafo 6 al inmovilizado material como aquel 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 ejercicio.

Es decir, los activos tangibles representan a los bienes adquiridos o construidos, que no son conservados por la empresa para ser vendidos a los clientes, sino a aquellos que por medio de su intervención en la gestión empresarial, deberían de rendir utilidades. Entre los casos más comunes de activo de planta y equipo tenemos: terrenos, edificios, maquinaria, muebles, enseres, instalaciones, equipo de oficina y vehículos.

3. OTRAS DEFINICIONES VINCULADAS AL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO

La NIC 16, en su ámbito de aplicación, emplea los siguientes conceptos y significados específicos⁽³⁾:

- **Importe en libros** es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

(3) Párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.

- **Costo** es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.
- **Importe depreciable** es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- **Depreciación** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Valor específico para la entidad** es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por desapropiarse del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor presente de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.
- **Valor razonable** es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- **La pérdida por deterioro** es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.
- **Las propiedades, planta y equipo** son los activos tangibles que:
 - Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
 - Se esperan usar durante más de un periodo.
- **Importe recuperable** es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.
- **El valor residual de un activo** es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados por tal desapropiación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
- **Vida útil es:**
 - a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien
 - b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

II. PRINCIPIO DE RECONOCIMIENTO DEL ACTIVO FIJO

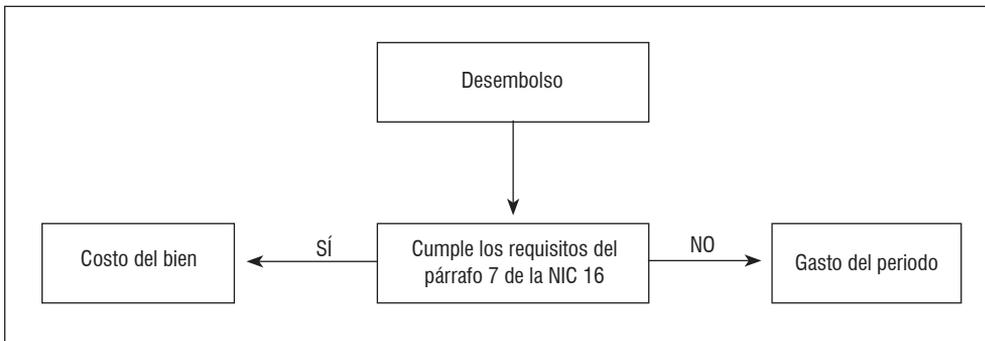
Para la adquisición de un activo fijo (bien tangible) empleado como instrumento para la prestación de servicios o para la producción de bienes y servicios no destinados para la venta, las empresas suelen incurrir en una serie de desembolsos, pero no en todos los casos es posible efectuar una diferenciación en cuanto a su destino, es decir, si pertenecen al costo o al gasto.

NIC 16⁽⁴⁾

11. (...) Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo cuando:

- a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Lo anterior es importante, toda vez que el párrafo 10 de la NIC 16 establece que la entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquellos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.



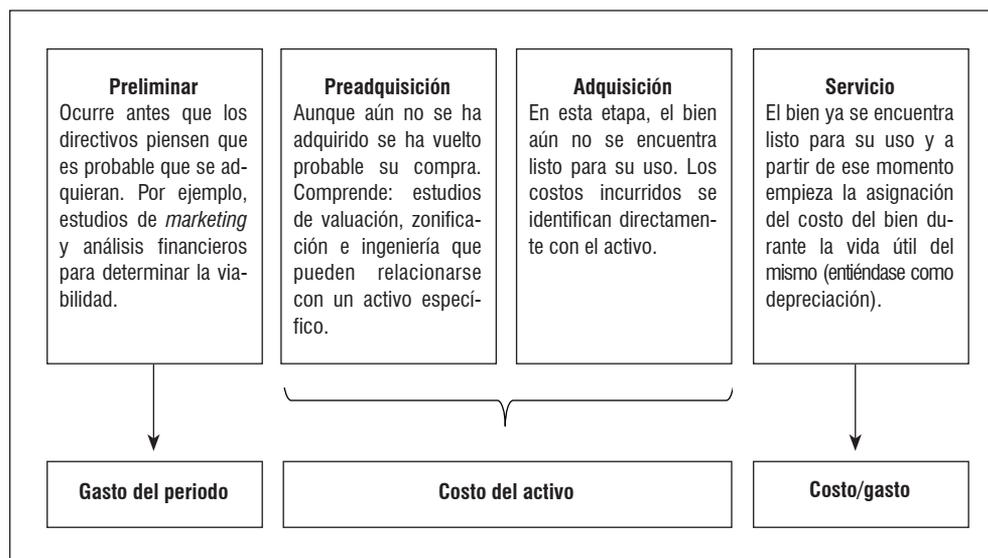
(4) Párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.

Asimismo, en el párrafo 85 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, se señala respecto a la probabilidad que este es un concepto relacionado con el grado de incertidumbre con el que los beneficios económicos futuros asociados a un bien llegaran a la empresa, con base en la evidencia disponible al momento de la elaboración de los Estados Financieros.

1. ETAPAS EN LA VIDA ÚTIL DE UN ACTIVO FIJO

Se deben tener en cuenta factores como el beneficio esperado que, en principio, el activo aportará a la empresa (la utilización prevista del activo, el deterioro natural esperado, la obsolescencia técnica o comercial, los límites legales o restricciones similares sobre su uso), así como también las políticas de gestión de activos que lleva la empresa. No obstante, la estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

De acuerdo con Warren, Reeve y Fess, existen etapas en la vida de un bien, como se muestra a continuación⁽⁵⁾:



(5) En: *Contabilidad Financiera*. Novena edición, Thomson Learning, México, 2005, pp. 402 y 403.

2. COSTOS INICIALES

Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Teniendo en consideración la diversidad de activos que conforman la clase 3 es importante saber cuándo se debe reconocer cada uno de ellos.

a) Inversiones inmobiliarias; las cuales se reconocerán según el párrafo 16 de la NIC 40 cuando:

- Sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales propiedades fluyan hacia la entidad y;
- Se pueda medir el costo confiablemente.

b) Bienes adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero; el arrendatario según el párrafo 20 de la NIC 17 reconocerá inicialmente, en su balance, el bien al comienzo del plazo de arrendamiento, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado. A estos efectos se entiende por comienzo del plazo de arrendamiento a la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho a la utilización del activo que se encuentra como arrendamiento financiero.

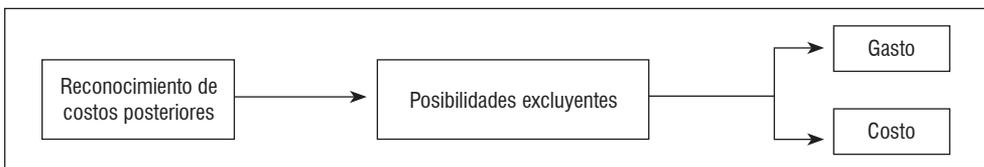
c) Activo biológico; la empresa reconocerá según el párrafo 10 de la NIC 41 cuando y solo cuando:

- la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados;
- es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

3. COSTOS POSTERIORES

Conforme al párrafo 10 de la NIC 16 dentro del costo de un activo fijo se encuentran comprendidos tanto los costos en los que se han incurrido inicialmente para adquirirlo, construirlo, así como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o incrementar los beneficios de dicho bien.

Cuando se incurra en un desembolso con posterioridad a la adquisición de un bien la empresa tendrá las siguientes posibilidades:



3.1. Desembolsos posteriores en bienes de propiedad de terceros

En el día a día suelen presentarse desembolsos sobre bienes que usa la empresa bajo arrendamiento operativo y que cumplen con los criterios señalados en el párrafo 7 de la NIC 16. En este caso, el tratamiento de este dependerá si existe un derecho de reembolso sobre el importe desembolsado, aplicándose en cada supuesto el tratamiento siguiente:

- **Desembolsos reembolsables**

Cuando el arrendatario asume inicialmente los gastos destinados a mejorar el bien alquilado, pero que luego son reembolsables por el arrendador (propietario), ello implicará que aquel (arrendatario) ostente un derecho de repetición contra el arrendador. Dicho derecho se reflejará, contablemente, como una cuenta por cobrar, cuya naturaleza difiere de la de un préstamo.

- **Desembolsos no reembolsables**

Cuando el arrendatario incurre en desembolsos que no serán reintegrados por el propietario, dichos desembolsos deberán ser considerados como un costo (activo) o un gasto por la empresa arrendataria (que usa el inmueble).

En ese sentido, en el supuesto de reconocerse como activo deberá reconocerse el consumo⁽⁶⁾ de este tomando en cuenta la vida útil del servicio proporcionado o el plazo de vigencia del contrato de arrendamiento considerando la probabilidad de renovar dicho contrato cuando hayan pactado hacerlo, el que sea menor.

3.2. Requisitos para que los costos posteriores se incluyan como costo del bien

Para que un costo posterior sea tratado como costo del bien, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

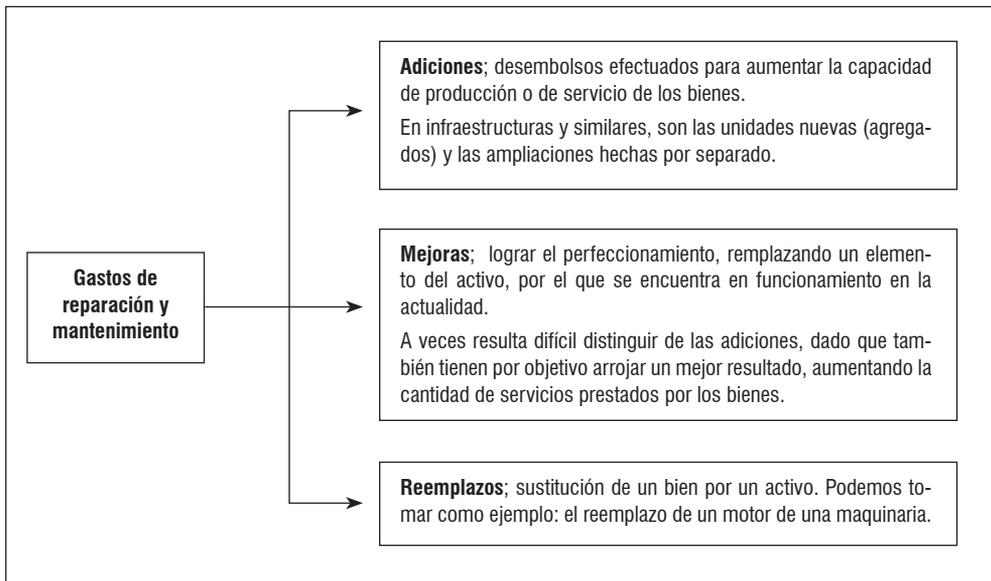
- Sea usado en la producción o suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos (párrafo 6 de la NIC 16).
- Que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros.
- El costo del activo para la empresa pueda ser valorado con fiabilidad (párrafo 7 de la NIC 16).

(6) Para efectos tributarios, el literal h) del artículo 22 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula que la distribución del importe desembolsado deberá efectuarse considerando el porcentaje máximo de depreciación y en el caso que al término del contrato hubiese una parte por depreciar, esta se reconocerá como gasto en dicha oportunidad.

4. GASTOS DE REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO

Conforme con el párrafo 12 de la NIC 16, la entidad debe reconocer como gasto del periodo y no como parte del valor en libros del activo fijo tangible, los costos derivados del mantenimiento diario del mismo, es decir, deberá afectar al resultado del periodo los costos de mano de obra y aquellos bienes consumibles de pequeños componentes. En otras palabras, deberá contabilizar como gastos aquellos desembolsos relacionados con la reparación del bien que mantienen el nivel de servicios del activo.

Dependiendo de la forma en que se produzca el desembolso o erogación, se podrían considerar las siguientes clasificaciones:



5. CLASIFICACIÓN DE DESEMBOLSOS POSTERIORES

En esta clasificación resulta aplicable lo que indica el inciso h) del Reglamento del Impuesto a la Renta:

Los costos posteriores introducidos por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciados por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen los costos posteriores, de acuerdo con el inciso a) y con la tabla a la que refiere el inciso b) del presente artículo.

Como activo

- Mejoras y/o adaptaciones
- Reemplazos importantes

Como gasto

- Reparaciones
- Reposición
- Mantenimiento

6. ¿PUEDE UN ACTIVO FIJO RECONOCERSE COMO UN GASTO?

6.1. Análisis contable

Cuando se efectúa un desembolso y este cumple con la definición de activo fijo y los requisitos para su reconocimiento establecidos en el párrafo 7 de la NIC 16, este debería registrarse como activo fijo tangible.

También se debe considerar la característica cualitativa de “materialidad”, en virtud del cual el contador, aplicando su criterio y juicio profesional, puede reconocer como gasto un bien que cumpla con la característica para ser activo fijo, en tanto considera que dicho tratamiento no resulta significativo ni distorsiona la presentación razonable de la información financiera.

El párrafo 31 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros dispone que la aplicación del concepto de materialidad implica que no será necesario cumplir un requerimiento de información específico de una norma o de una interpretación, si la información correspondiente careciese de importancia relativa. En consecuencia, aquel activo cuyo importe no sea importante respecto a otras partidas o la partida misma de activos fijos tangibles se considerará gasto no obstante calificar como activo fijo tangible.

Ejemplos: Adquisición de perforador, silla, ventilador.

En concordancia con lo expuesto, el párrafo 8 de la NIC 16 señala que las piezas de repuesto importantes y equipos de sustitución que la empresa espera usarlos durante más de un periodo, califican como inmuebles, maquinaria y equipo.

6.2. Incidencia tributaria

El literal e) del artículo 44 del TUO de la LIR, es tajante en establecer que las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Ello implica que aquellos desembolsos o importes en que la empresa incurra para la adquisición o producción de activos fijos tangibles, no podrán considerarse

como gasto en un solo ejercicio, sino que deberán considerarse propiamente como activo, cuyo costo incidirá en los resultados, vía depreciación.

Si bien la regulación tributaria es expresa, no proporciona requisitos o condiciones a considerar para efectos de diferenciar cuándo se trata de inversiones de carácter permanente, resultando imprescindible recurrir a la normativa contable para definir si el desembolso califica o no como un activo.

Similar criterio ha esbozado el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, en la cual se aprecia que el Colegiado ha recurrido a la normativa contable, específicamente la NIC 16, para establecer si los desembolsos o erogaciones tienen o no la naturaleza de activo y en específico si corresponde su tratamiento como activo fijo.

Si bien para efectos contables, el criterio de materialidad implica que la importancia significativa queda al buen juicio del contador y al volumen de operaciones que realice una empresa, para fines tributarios el artículo 23 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta ha regulado que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la UIT⁽⁷⁾, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe.

Un ejemplo típico de la aplicación de este criterio lo constituye las partes componentes de un equipo de cómputo respecto del cual se debe evaluar el monto en su conjunto, y no el de cada parte individual.

Se aprecia que a nivel tributario también se alude a un concepto de materialidad, no obstante para un adecuado control el legislador ha considerado conveniente fijar un tope máximo permitido para que el activo adquirido o construido no se reconozca como tal y se afecte directamente a gasto en un solo ejercicio.

Además se limita su aplicación al valor del activo en su conjunto y no a las partes componentes, en cuyo caso sí corresponde su reconocimiento como parte del bien principal.

III. MEDICIÓN DEL ACTIVO FIJO

El costo de un bien del activo fijo será el costo equivalente al contado en la fecha de reconocimiento, el cual puede ser el costo de adquisición, construcción o valor de ingreso al patrimonio (en caso se reciba como una donación).

Cuando se adquiere el bien de terceros y la empresa se obligue a cancelar en activos financieros, el costo de adquisición comprenderá:

(7) Dado que el importe de la UIT es de S/. 3,750 para el ejercicio 2013, el límite ascenderá a S/. 937,50.

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja;
- b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Veamos algunos ejemplos de costos directamente relacionados:

- Los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 Beneficios a los Empleados) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un bien del activo fijo;
- Los costos de preparación del emplazamiento físico;
- los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- Los costos de instalación y montaje;
- Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualquiera de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo);
- Los honorarios profesionales;
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación de lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos que la producción de inventarios durante tal periodo.

Es importante tener en cuenta las bases de medición dispuestas en las NIIF para los rubros contenidos en el **elemento 3 Activo Inmovilizado** materia de análisis, por cuanto en virtud a ellos el Nuevo Plan Contable Empresarial ha efectuado la respectiva desagregación en las subdivisionarias de cada una de las cuentas que lo conforman, cuando se puedan aplicar como políticas contables diferentes bases.

1. MEDICIÓN INICIAL

De acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, debemos indicar lo siguiente:

- a) **Todo Elemento de propiedad, planta y equipo**, según el párrafo 15 de la NIC 16 se valora por su costo.

El costo comprende su precio de adquisición incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

- b) Los bienes adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero**, deberán reconocerse registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del valor arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento si este fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.
- c) Las propiedades de inversión**, según el párrafo 20 de la NIC 40 se medirán inicialmente al costo, incluyéndose también los costos asociados a la transacción.
- d) Los activos biológicos**, conforme con el párrafo 12 de la NIC 41, en el momento de su reconocimiento debe medirse a su valor razonable menos los costos de venta, salvo que se aplique el costo porque no puede medirse confiablemente el valor razonable.

2. MEDICIÓN POSTERIOR: COSTO Y REVALUACIÓN

Con posterioridad a la adquisición del bien y dependiendo de su tipo, habrá de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) Inversiones inmobiliarias**, según el párrafo 56 de la NIC 40, después del reconocimiento inicial, la entidad que elija el “Modelo del Costo” valorará todas sus propiedades de inversión aplicando los requisitos establecidos en la NIC 16 para ese modelo.

Por otro lado, conforme con el párrafo 33 de la NIC 40, la entidad que escoja el valor razonable medirá todas sus propiedades de inversión al valor razonable.

- b) Inmueble, maquinaria y equipo**, el párrafo 29 de la NIC 16 establece que la entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo o el modelo de la revaluación.

El modelo de la revaluación se debe aplicar a todos los demás pertenecientes a la misma clase.

- c) Activo biológico**, se mide a su valor razonable menos costos estimables en el punto de venta, salvo cuando no se pueda estimar confiablemente, supuesto que se establece en el momento del reconocimiento inicial.

Los criterios antes referidos también se aplican para los bienes adquiridos bajo arrendamiento financiero, según su naturaleza y política contable de medición.

La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Aspectos contables y tributarios en la depreciación de activos fijos

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón / caña cortada	Hilo de algodón, vestidos / azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

3. DIFERENCIAS ENTRE UN ACTIVO FIJO Y UN ACTIVO INTANGIBLE

A efectos de reconocer un activo, también debemos atender a su naturaleza tangible o intangible.

Activo fijo	Activo intangible
<p>Se consideran activos tangibles o fijos a todos los bienes de naturaleza material susceptibles de ser percibidos por los sentidos, tales como:</p> <p>El mobiliario</p> <p>Las maquinarias</p> <p>Los terrenos</p> <p>El dinero (...)</p>	<p>Se consideran activos intangibles a aquellos bienes de naturaleza inmaterial tales como:</p> <p>El conocimiento del saber hacer (<i>know how</i>)</p> <p>Nuestras relaciones con los clientes</p> <p>Nuestros procesos operativos</p> <p>Tecnología de la información y bases de datos</p> <p>Capacidades, habilidades y motivaciones de los empleados (...)</p>

4. ELEMENTOS QUE NO SE RECONOCEN COMO ACTIVOS INTANGIBLES

El párrafo 63 de la NIC 38 hace una salvedad indicando que no se debe reconocer como activos intangibles a los siguientes elementos generados internamente:

- Marcas.
- Cabeceras de periódicos o revistas.
- Sellos o denominaciones editoriales.
- Listas de clientes o similares.

La razón de este límite es que los desembolsos incurridos para estos elementos no tiene un costo directo atribuible, ya que no se pueden distinguir del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto.

CASO PRÁCTICO 1

Revaluación de bienes del activo fijo

La empresa Nikotelas S.A.C., dedicada a la comercialización de productos para la actividad textil, posee maquinarias que se encuentran en libros por un valor ascendente a S/. 171,710.00, neto de una depreciación acumulada (S/. 73,590.00).

Al respecto, producto de una revaluación voluntaria, se incrementa el valor de estos activos a S/. 205,200.00 (valor de mercado, a través de una tasación).

Se consulta, ¿cuál sería el tratamiento a seguir por esta operación?

Respuesta:

Tratamiento contable

La revaluación o revalorización es un término referido al **ajuste monetario** sobre el valor de ciertos bienes que posee una empresa; es decir, constituye una forma de medición que se aparta de la base del costo en que inicialmente se registran, mediante informes efectuados por valuadores (tasadores) que le asignan un valor de reposición nuevo depreciado o un valor de mercado. Con este nuevo método la diferencia entre el costo original de adquisición y el costo actual representa una revaluación de los activos, ganancia o pérdida por tenencia, es decir, un cambio en el capital proveniente de los cambios en el costo de adquisición de los recursos, mientras se mantienen, para su uso futuro, en las operaciones.

Por otro parte, no todos los bienes pueden tener un método de valuación distinto del costo, de esta manera solo se permite a opción de cada empresa, la aplicación de un método de valuación distinto respecto de bienes reconocidos previamente como activo y que son empleados en más de un ejercicio, en la generación de ingresos por parte de la empresa; nos referimos básicamente a los **bienes de uso**, tal como es el caso de los activos fijos tangibles regulado por la **NIC 16 Propiedades, planta y equipo**.

Es importante resaltar que en virtud del párrafo 29 de la NIC 16, se permite escoger, respecto de una clase de activos, entre el modelo del costo y el de la revaluación. En este sentido, se trata de un método **de valoración** regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, admitido por la Ley General de Sociedades (aprobado por Ley N° 26887). Entiéndase que **no se trata de un método de corrección de errores** por el cual se busque corregir la utilización de políticas distintas a las contables como los que se producen por la aplicación de lineamientos tributarios.

Por ello, con la finalidad de evitar que una revaluación selectiva de activos origine que los estados financieros presenten una mixtura de costos y valores a distintas fechas, el **párrafo 36 de la NIC 16**, aclara que si dentro de una misma clasificación (conjunto de activos de similar naturaleza usados en la actividad de la empresa) de activos se revaluara un activo fijo en particular, deben también revaluarse todos los demás. Pudiendo revaluarse, según el párrafo 38 de la NIC 16, cada clase en forma periódica e independiente, de manera que los valores se mantengan constantemente actualizados en un intervalo corto de tiempo.

Mediante la revaluación se asignan nuevos valores distintos a los costos históricos, tal como los que se describen a continuación:

- a) Para los **terrenos y edificios**, el valor de mercado de conformidad con el **párrafo 32 de la NIC 16** será el determinado por medio de la oportuna “tasación”, llevada a cabo por un tasador cualificado.
- b) Para las **maquinarias y equipos**, si bien en principio también de acuerdo a lo dispuesto por el **párrafo 31 de la NIC 16** le resulta aplicable como valor de mercado la tasación obtenida mediante informe del tasador; sin embargo, dado el carácter especializado y su no disponibilidad para la venta, la fórmula de valoración empleada será el costo de reposición del elemento, debidamente depreciado.

Asimismo, la frecuencia de la revaluación voluntaria, dependerá de los cambios que experimenten los bienes objetos de la nueva medición, así, si el cambio del activo difiere significativamente de su valor en libros, será necesario revaluar, mientras que cuando se produzcan variaciones insignificantes en el valor razonable de los activos fijos tangibles serán suficientes según el **párrafo 34 de la NIC 16**, revaluaciones hechas cada tres o cinco años. En el caso de clases de propiedades, planta y equipo, la revisión según el **párrafo 38 de dicha norma contable** se efectuará simultáneamente, para todos los bienes que la conforman de forma periódica (a corto plazo) e independiente, de manera que los valores se mantengan constantemente actualizados.

Considerando lo anterior, se realizará el cálculo de la revaluación tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Maquinaria (cuenta)	Valor en libros antes de revaluación	%	Valor revaluado	Ajuste contable
33	245,300	100%	293,143	47,843
39	(73,590)	30%	87,943	(14,353)
Total	171,710	70%	205,200	33,490

Tanto en el caso de incrementos de valor (revaluaciones positivas) como en el caso de disminución de valor de inmuebles, maquinarias y equipos (revaluaciones negativas), se emplea cualquiera de los dos métodos descritos en el **párrafo 35 de la NIC 16**; estos son: el **método de reexpresión proporcional** y el **método de depreciación compensada**.

En nuestro caso, aplicaremos el método de reexpresión proporcional, consistente en suplir en forma proporcional tanto el costo como la depreciación acumulada del activo fijo, de tal forma que el valor en libros neto del mismo después de la revaluación sea igual al importe revaluado, teniendo como contrapartida una cuenta patrimonial denominada **“Excedente de revaluación voluntaria”**, la misma que de conformidad al párrafo 39 de la NIC 16, podrá ser transferida a la cuenta resultados acumulados en alguno de los siguientes tres momentos:

- Anual o periódicamente, en función a la depreciación y en forma proporcional a la vida útil del activo revaluado. Es decir, una parte de la plusvalía registrada puede ser realizada (diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado y la calculada según su costo original) a medida que se usa el activo por parte de la empresa.
- Cuando el activo se haya depreciado totalmente.
- Cuando el activo haya sido retirado o enajenado.

A su vez, conforme lo establecido en la **NIC 16 Propiedades, planta y equipo**, cuando se produce un aumento de valor, este se acredita directamente contra una cuenta de excedente de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconoce como ganancia del periodo en la medida que represente la reversión de una disminución por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente como pérdida.

A continuación, mostramos la dinámica contable a observar, considerando las cuentas dispuestas en el Plan Contable General Empresarial.

Asiento contable:

----- 1 -----			
33 Inmuebles, maquinaria y equipo		47,843	
333 Maquinarias y equipos de explotación			
3331 Maquinarias y equipos de explotación			
33312 Revaluación			
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulados			14,353
391 Depreciación acumulada			

Aspectos contables y tributarios en la depreciación de activos fijos

3914 Inmuebles, maquinaria y equipo - Revaluación		
39142 Maquinarias y equipos de explotación		
57 Excedente de revaluación		33,490
571 Excedente de revaluación		
5712 Inmuebles, maquinaria y equipos		
x/x Por la modificación de la base contable.		
----- x -----		

- Asimismo, en virtud al párrafo 42 de la NIC 16 y al párrafo 62 de la NIC 12, se deberá reflejar el Impuesto a la Renta diferido, bajo el asiento siguiente:

----- 2 -----		
57 Excedente de revaluación	10,047	
571 Excedente de revaluación		
5712 Inmuebles, maquinarias y equipos		
49 Pasivo Diferido		10,047
491 Impuesto a la renta diferido		
4911 Impuesto a la renta diferido - Patrimonio		
x/x Por el reconocimiento del pasivo tributario diferido.		
----- x -----		

Tratamiento tributario

El tratamiento tributario que la empresa Nikotelas S.A.C. debe observar, respecto a la revaluación voluntaria de un bien del activo fijo, ha sido regulado en el artículo 14 del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF:

- Cuando por efecto de la revaluación voluntaria se efectúen reajustes en los valores de los activos que excedan del valor reexpresado por aplicación del ajuste por inflación para efectos tributarios, dicho mayor valor deberá ser contabilizado en las cuentas del activo y depreciación acumulada que corresponda de acuerdo a la naturaleza del bien revaluado en forma independiente del valor anterior con abono a la cuenta excedente de revaluación.
- **El mayor valor resultante de dicha revaluación, no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco será considerada para el cálculo de la depreciación.**

Sin perjuicio de lo antes señalado, destacamos que la revaluación tendrá efectos tributarios, únicamente en el caso de las empresas intervinientes de la reorganización de sociedades, en las que acuerden dicha revaluación voluntaria de sus activos

y sea gravada por el transferente, en virtud al numeral 1 del artículo 104 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

IV. ACTIVO FIJO EN EL PLAN CONTABLE GENERAL EMPRESARIAL

Mediante lo indicado en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 041-2008-EF/94 del 25/10/2008, el Plan Contable General Empresarial (PCGE) ha armonizado la estructura de los códigos de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Es por esta razón que con la finalidad de permitir el reconocimiento contable de los hechos económicos de acorde con lo señalado con las Normas contables, uno de los rubros que ha sido modificado es el relacionado con el elemento 3 “**Activo inmovilizado**”.

El rubro de activos inmovilizado comprende las cuentas de la 31 hasta la 39, las mismas que incluye entre ellas:

31. Inversiones inmobiliarias.
32. Activos adquiridos en arrendamiento financiero.
33. Inmuebles, maquinaria y equipo.
34. Intangibles.
35. Activos biológicos.

En general, se espera que estos permanezcan en la entidad más de un periodo o ejercicio económico.

Las principales modificaciones que se han producido en las cuentas del elemento 3 se encuentran estrictamente relacionadas con la clasificación realizada según la naturaleza, destino o forma de adquisición del activo, esto último por ejemplo, cuando se traten de activos adquiridos mediante arrendamiento financiero.

A continuación se detallan los principales aspectos relacionados con las cuentas que conforman el rubro que bajo el Plan Contable General Revisado (PCGR) se agrupaba como “Inmueble, Maquinaria y Equipo”.

31. Inversiones inmobiliarias

Incluye las propiedades compuestas por terrenos o edificaciones, cuya posesión es mantenida (por el propietario o por el arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) con el objeto de obtener rentas, aumentar el valor de capital o, ambos, en lugar de usar dichas propiedades para:

- La producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos;
- O para su venta en el curso normal de las operaciones.

Asimismo, en esta cuenta se han clasificado a nivel de subcuentas en dos rubros:

- a) Terrenos, urbanos y rurales
- b) Edificaciones

Considerando para cada uno de estos rubros subdivisionarias, de acuerdo a la base de medición utilizada ya sea que se trate de valor razonable, costo o revaluación.

Cabe precisar que para el caso de las edificaciones se ha considerado una base de medición adicional denominada costos de financiación - Inversiones inmobiliarias, el mismo que será aplicado cuando existan intereses provenientes de pasivos relacionados con la adquisición de un activo al crédito (financiado), y que se haya optado por el tratamiento alternativo permitido, indicado en la NIC 23, donde se permite la capitalización de tratarse de activos calificados es decir que requieren un tiempo considerable de fabricación o construcción para estar listo para su uso.

32. Activos adquiridos en arrendamiento financiero

Esta cuenta tiene la particularidad de agrupar las subcuentas en las que se registra el costo del activo que se adquiere bajo la modalidad de arrendamiento financiero.

Asimismo, la cuenta ha sido clasificada en dos subcuentas de acuerdo al destino de estos.

321 Inversiones Inmobiliarias; serán registradas en esta subcuenta cuando se traten de activos que se mantienen para obtener ganancias de capital o para su arrendamiento a terceros.

322 Inmueble, maquinaria y equipo; esta subcuenta es empleada cuando los activos adquiridos en arrendamiento financiero, sean utilizados por la empresa para la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, por más de un ejercicio económico.

Asimismo, cabe señalar que estos tipos de bienes deben medirse inicialmente por el que resulte menor entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento.

Una vez hecho el reconocimiento inicial, los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero, deben seguir las políticas de medición establecidas para cada una de las subcuentas.

Para inmuebles, maquinarias y equipo, tendríamos que basarnos en la NIC 16 y para las Inversiones inmobiliarias según la NIC 40, donde las empresas podrán crear la subdivisionarias correspondientes para identificar la base de medición utilizada ya sea al valor razonable, al costo o revaluación del activo.

33. Inmueble, maquinaria y equipo

Esta cuenta se encarga de agrupar a los activos tangibles que la entidad posee para su uso en la producción o suministros de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos de la misma administración y que se esperan utilizar durante más de un periodo tributario.

En esta cuenta podemos observar cambios, como la creación de subdivisionarias específicas a efectos de poder controlar cada uno de los diferentes bienes que comprende este rubro, de acuerdo al modelo de valorización, que será al costo o revaluación.

Tratándose de edificaciones (332) o maquinarias y equipos de explotación (333) el plan contempla una subdivisionaria específica para los costos de financiación.

Tener en cuenta que, los intereses devengados durante el periodo de construcción e instalación de activos calificados, que se reflejan en la subcuenta 339 Construcciones y obras en curso, se capitalizan hasta el momento en que el activo esté en condiciones de entrar en servicio, en virtud a la aplicación del tratamiento alternativo permitido dispensado por la NIC 23.

35. Activos biológicos

En esta cuenta se agrupan a los bienes conformados por animales vivos y las plantas que forman parte de la actividad agrícola, agropecuaria y piscícola, de las transformaciones de los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Asimismo, se han clasificado en activos biológicos que se encuentran en la etapa de producción y los que se encuentran en la etapa de desarrollo, considerándose –además– el origen de estos es decir: de origen animal o vegetal y la base de medición utilizada para cada uno de ellos.

Cabe señalar que para los activos que se encuentran en la etapa de desarrollo ya sean de origen vegetal o animal, se ha considerado también como base de medición los costos de financiación en tanto se aplique el tratamiento alternativo dispuesto por la NIC 23 cuando se trate de activos calificados.

38. Otros activos

Agrupar las subcuentas en las que se registra el costo de adquisición de los bienes que no están destinados para la venta ni para el desarrollo de las actividades propias de la empresa, como es el caso de las obras de arte, las bibliotecas, las monedas conmemorativas, entre otros.

Cabe señalar que aquellos activos que hayan sido cedido en uso a título gratuito (contrato de comodato) y que se encontraban registrados en las cuentas 33 según el PCGR deben ser reclasificados en la cuenta 38 "Otros activos" en la subcuenta 382 Diversos, divisionaria 3822 "Bienes entregados en comodato".

V. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ORIGINADAS POR PASIVOS COMO COSTO DEL ACTIVO FIJO

Si bien es cierto, hay inquietudes referentes a cómo sería el tratamiento contable y tributario de las diferencias de cambio originadas por las compras de activos fijos al crédito, considerando que existe una discrepancia entre lo regulado por la norma contable y la norma tributaria.

Al respecto, la NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, señala que tales variaciones por diferencia de cambio deben afectar los resultados del ejercicio⁽⁸⁾, mientras que el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que se debía afectar al costo del activo.

Conforme a la Tercera Disposición Complementaria Transitoria de Decreto Legislativo N° 1112, las diferencias de cambios a que se refiere el citado inciso f), generadas hasta el 31/12/2012, continuarán rigiéndose por lo establecido en el referido inciso.

Producto de los diferentes tratamientos por estas operaciones, establecidos por la normativa tributaria y contable, se generarán diferencias temporales y/o permanentes.

(8) Inciso derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1112.

Se debe entender por diferencia temporal a las adiciones y deducciones que se realizan a la utilidad contable, en aplicación de la NIC 12, para determinar la utilidad tributaria y que se revierten en el futuro al cumplir con los requisitos legales para ser aceptados como tales. Mientras que nos encontraremos frente a una diferencia permanente cuando las adiciones o deducciones son rechazadas por las normas tributarias sin posibilidad de poder tener un reconocimiento como tales en un futuro.

1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA DIFERENCIA DE CAMBIO

Para definir el tratamiento contable de las diferencias de cambio, nos remitimos a lo señalado en el párrafo 28 de la NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera, que precisa: “Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos (tasas) diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan (...)”.

En consecuencia, la pérdida o ganancia por diferencia de cambio obtenida en aplicación del párrafo anterior, deberá reconocerse como gasto o ingreso en el Estado de Resultado Integral del periodo en que se informa. Para ello, utilizamos las cuentas del elemento 6 y 7 del Plan Contable General Empresarial (específicamente las cuentas 676 Pérdida por diferencia de cambio y 776 Ganancia por diferencia de cambio).

2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA DIFERENCIA DE CAMBIO

Para definir el tratamiento tributario de las diferencias de cambio, nos remitimos a lo señalado en el inciso f) del artículo 61 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), en el que se establece:

“Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del Estado de Situación Financiera (balance general), deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente”.

Como se podrá observar, la normativa tributaria establece en lo referente a los bienes del activo fijo, que la diferencia de cambio generada por los saldos al cierre del periodo que se informa y aquellas que se producen en los pagos parciales, formarán parte del costo del activo fijo. Cabe precisar que el tratamiento específico

señalado por la norma tributaria referente al reconocimiento de las pérdidas o ganancias por diferencia de cambio como costo del activo, no debe inferir en el tratamiento contable; es decir, las adiciones o deducciones que se efectúen deben ser incorporadas vía papeles de trabajo.

CASO PRÁCTICO 2

La empresa Inversiones Juzaco Motors S.A.C. con fecha 2 de enero de 2012, adquirió al crédito un tractor por un importe de US\$ 120,000, el precio no incluye el IGV.

Datos adicionales:

1. Vida útil de la maquinaria : 5 años.
2. Plazo del crédito : 2 años en cuotas iguales.
3. Tasa de interés anual : 18%.
4. Tipo de cambio:

Fecha	Tipo de cambio
02/01/2012	2.70
31/12/2012	2.80
31/12/2013	2.90

5. Resultado del Ejercicio:

Periodo	Resultado financiero
2012	750,000
2013	800,000
2014	780,000
2015	810,000
2016	850,000

A continuación, detallamos la composición de la deuda hasta el 31 de diciembre de 2013:

Periodo	Pago principal	Intereses 18%	Cuota mensual	IGV 18%	Deuda total
Año 2012	55,046	21,600	76,646	13,796	90,442
Año 2013	64,954	11,692	76,646	13,796	90,442
Total	120,000	33,292	153,292	27,592	180,884

Veamos paso a paso el tratamiento contable y tributario de la diferencia de cambio.

Solución:

Periodo 2012

1. Conversión a moneda nacional de la compra de la maquinaria (02/01/2012)

Detalle	Importe US\$	Tipo de Cambio	Importe S/.
Máquina montacargas	120,000	2.70	324,000
Intereses	33,292	2.70	89,888
IGV 18%	27,592	2.70	74,498
Total a pagar	180,884		488,386

2. Reconocimiento contable de la compra de la maquinaria (02/01/2012)

Asiento Contable:

----- x -----			
33 Inmueble, maquinaria y equipo		324,000	
333 Maquinarias y equipos de explotación			
3331 Maquinarias y equipos de explotación			
37 Activo diferido		89,888	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y salud por pagar		74,498	
401 Gobierno Central			
4011 Impuesto general a las ventas			
40111 IGV - Cuenta propia			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			488,386
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4654 Inmuebles, maquinaria y equipos			
x/x Por el reconocimiento inicial de la compra de una maquina montacargas.			
----- x -----			

3. Efectos de la variación del tipo de cambio (31/12/2012)

Detalle	Deuda US\$	T.C.	Deuda S/.	Provisión contable	Diferencia de cambio
Deuda por pagar	180,884	2.80	506,475	488,386	18,089
(-) Intereses	(33,392)	2.80	(93,498)	(89,888)	(3,610)
	147,492		412,977	398,498	14,479

4. Reconocimiento de la variación del tipo de cambio (31/12/2012)

Asiento Contable:

----- X -----			
67 Gastos financieros		14,479	
676 Diferencia de cambio			
6761 Pérdida por diferencia de cambio			
37 Activo diferido		3,610	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			18,089
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo			
x/x Por el reconocimiento de la variación del tipo de cambio.			
----- X -----			

5. Pago de la primera cuota de la deuda (50%) al 31/12/2012

Amortización US\$	Tipo de cambio	Amortización S/.
90,442	2.80	253,238

Asiento Contable:

----- X -----			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros		253,238	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo			
10 Efectivo y equivalentes de efectivo			253,238
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas			
x/x Por la cancelación de la primera cuota de la deuda al 50%.			
----- X -----			

6. Provisión de los intereses devengados al 31/12/2012

Intereses US\$	Tipo de cambio	Intereses S/.
21,600	2.80	60,480

Asiento Contable:

----- X -----			
67 Gastos Financieros		60,480	
673 Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6736 Obligaciones comerciales			
37 Activo diferido			60,480
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros			
x/x Por la provisión de los intereses devengados.			
----- X -----			

7. Depreciación del periodo al 31/12/2012

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación
324,000	20%	64,800

Asiento Contable:

----- X -----			
68 Valuación y deterioro de activos y provisiones		64,800	
681 Depreciación			
6814 Depreciación de inmueble, maquinaria y equipo - Costo			
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulado			64,800
391 Depreciación acumulada			
3913 Inmueble, maquinaria y equipo - Costo			
39132 Maquinaria y equipo de explotación			
x/x Por la depreciación del periodo 2012.			
----- X -----			

- **Cabe señalar que la adquisición de la maquinaria está relacionada indirectamente con la producción de la empresa, por lo cual el mencionado gasto se imputaría directamente al costo de producción de los bienes.**

8. Depreciación tributaria al 31/12/2012

Valor de la maquinaria	Diferencia de cambio	Valor total	% de depreciación	Depreciación tributaria
324,000	14,479	338,479	20%	67,696

9. Tratamiento tributario al 31/12/2012

Concepto	Tratamiento contable	Tratamiento tributario	Diferencia temporal
Utilidad del periodo	750,000	750,000	
Adiciones:			
Diferencia de cambio aplicada a resultados		14,479	14,479
Deducciones:			
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 20% de S/. 14,479		(2,896)	(2,896)
Renta neta imponible	750,000	761,583	11,583
Impuesto a la Renta 30%	225,000	228,475	3,475

Asiento contable:

----- X -----		
88 Impuesto a la renta 881 Impuesto a la renta corriente 37 Activo diferido 371 Impuesto a la renta diferido 3712 Impuesto a la renta diferido - Resultados 40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y salud por pagar 401 Gobierno central 4017 Impuesto a la renta 40171 Renta de tercera categoría x/x Por la Provisión del IR del ejercicio 2012.	225,000 3,475 228,475	----- X -----

Periodo 2013

10. Efectos de la variación del tipo de cambio (31/12/2013)

Detalle	Deuda US\$	T.C.	Deuda S/.	Provisión Contable	Diferencia de Cambio
Deuda por pagar	90,442	2.90	262,282	253,238	9,044
(-) Intereses	(11,692)	2.90	(33,907)	(32,738)	(1,169)
	78,750		228,375	220,500	7,875

11. Reconocimiento de la variación del tipo de cambio (31/12/2013)

Asiento Contable:

----- X -----			
67 Gastos financieros		7,815	
676 Diferencia de cambio			
6761 Perdida por diferencia de cambio			
37 Activo diferido		1,169	
373 Intereses Diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			9,044
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo			
x/x Por el reconocimiento de la variación del tipo de cambio.			
----- X -----			

12. Pago de la segunda cuota de la deuda (saldo) al 31/12/2013

Amortización US\$	T.C.	Amortización
90,442	2.90	262,282

Asiento Contable:

----- X -----			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros		262,282	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo			
10 Efectivo y equivalente de efectivo			262,282
104 Cuentas corrientes en Instituciones financieras			
1041 Cuentas corrientes operativas			
x/x Por la cancelación de la segunda cuota de la deuda.			
----- X -----			

13. Provisión de los intereses devengados al 31/12/2013

Intereses US\$	T.C.	Intereses S/.
11,692	2.90	33,907

Asiento Contable:

----- X -----			
67 Gastos financieros		33,907	
673 Intereses por préstamos y otras obligaciones			
6736 Obligaciones comerciales			
37 Activo diferido			33,907
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros			
x/x Por la provisión de los intereses devengados.			
----- X -----			

14. Depreciación del periodo al 31/12/2013

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación
324,000	20%	64,800

Asiento Contable:

----- X -----			
68 Valuación y deterioro de activos y provisiones		64,800	
681 Depreciación			
6814 Depreciación de Inmueble, maquinaria y equipo - Costo			
39 Depreciación, amortización y agotamiento acumulado			64,800
391 Depreciación acumulada			
3913 Inmueble, maquinaria y equipo - Costo			
39132 Maquinaria y equipo de explotación			
x/x Por la depreciación del periodo 2013.			
----- X -----			

15. Depreciación tributaria al 31/12/2013

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Diferencia de cambio 2013			Diferencia de cambio 2011			Total depreciación
324,000	20%	14,479	20%	2,896	7,815	25%	1,954	69,650

16. Tratamiento tributario al 31/12/2013

Concepto	Tratamiento contable	Tratamiento tributario	Diferencia temporal
Utilidad del periodo	800,000	800,000	
Adiciones:			
Diferencia de cambio aplicada a resultados		7,815	7,815
Deducciones:			
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 20% de S/. 14,479		(2,896)	(2,896)
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 25% de S/. 7,815		(1,954)	(1,954)
Renta neta imponible	800,000	802,965	2,965
Impuesto a la Renta 30%	240,000	240,890	890

Asiento Contable:

----- X -----			
88 Impuesto a la renta		240,000	
881 Impuesto a la renta corriente			
37 Activo diferido		889	
371 Impuesto a la renta diferido			
3712 Impuesto a la renta diferido - Resultados			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y salud por pagar			240,889
401 Gobierno central			
4017 Impuesto a la Renta			
40171 Renta de tercera categoría			
x/x Por la provisión del IR del ejercicio 2013.			
----- X -----			

Periodo 2014

17. Depreciación del periodo al 31/12/2014

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación
324,000	20%	64,800

Aspectos contables y tributarios en la depreciación de activos fijos

Asiento Contable:

----- X -----			
68	Valuación y deterioro de activos y provisiones	64,800	
	681 Depreciación		
	6814 Depreciación de inmueble, maquinaria y equipo - Costo		
39	Depreciación, amortización y agotamiento acumulado		64,800
	391 Depreciación acumulada		
	3913 Inmueble, maquinaria y equipo - Costo		
	39132 Maquinaria y equipo de explotación		
x/x	Por la depreciación del periodo 2014.		
----- X -----			

18. Depreciación tributaria al 31/12/2014

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación	Diferencia de cambio 2012			Diferencia de cambio 2013			Total depreciación
324,000	20%	64,800	14,479	20%	2,896	7,815	25%	1,954	69,650

19. Tratamiento tributario al 31/12/2014

Concepto	Tratamiento contable	Tratamiento tributario	Diferencia temporal
Utilidad del periodo	780,000	780,000	
Adiciones:			
-			0
Deducciones:			
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 20% de S/. 14,479		(2,896)	(2,896)
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 25% de S/. 7,815		(1,954)	(1,954)
Renta neta imponible	780,000	775,150	(4,850)
Impuesto a la Renta 30%	234,000	232,545	(1,455)

Asiento Contable:

----- X -----			
88	Impuesto a la renta	234,000	
	881 Impuesto a la renta corriente		
37	Activo diferido		1,455
	371 Impuesto a la renta diferido		

CONTADORES & EMPRESAS

3712	Impuesto a la renta diferido - Resultados		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y salud por pagar		232,545
401	Gobierno central		
4017	Impuesto a la Renta		
40171	Renta de tercera categoría		
x/x	Por la Provisión del IR del ejercicio 2014.		
----- x -----			

Periodo 2015

20. Depreciación del periodo al 31/12/2015

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación
324,000	20%	64,800

Asiento Contable:

----- x -----			
68	Valuación y deterioro de activos y provisiones	64,800	
681	Depreciación		
6814	Depreciación de inmueble, maquinaria y equipo - Costo		
39	Depreciación, amortización y agotamiento acumulado		64,800
391	Depreciación acumulada		
3913	Inmueble, maquinaria y equipo - Costo		
39132	Maquinaria y equipo de explotación		
x/x	Por la depreciación del periodo 2015.		
----- x -----			

21. Depreciación tributaria al 31/12/2015

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación	Diferencia de cambio 2012			Diferencia de cambio 2013			Total depreciación
324,000	20%	64,800	14,479	20%	2,896	7,815	25%	1,954	69,650

22. Tratamiento tributario al 31/12/2015

Concepto	Tratamiento contable	Tratamiento tributario	Diferencia temporal
Utilidad del periodo	810,000	810,000	
Adiciones:			
-			0
Deducciones:			
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 20% de S/. 14,479		(2,896)	(2,896)
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 25% de S/. 7,815		(1,954)	(1,954)
Renta neta imponible	810,000	805,150	(4,850)
Impuesto a la Renta 30%	243,000	241,545	(1,455)

Periodo 2016

23. Depreciación de periodo al 31/12/2016

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación
324,000	20%	64,800

24. Depreciación tributaria al 31/12/2016

Valor de la maquinaria	% de depreciación	Depreciación	Diferencia de cambio 2013			Diferencia de cambio 2014			Total depreciación
324,000	20%	64,800	14,479	20%	2,896	7,815	25%	1,953	69,648

25. Tratamiento tributario al 31/12/2016

Concepto	Tratamiento contable	Tratamiento tributario	Diferencia temporal
Utilidad del periodo	850,000	850,000	
Adiciones:			
-			0
Deducciones:			
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 20% de S/. 14,479		(2,896)	(2,896)
Depreciación de activo fijo no aplicada a resultados: 25% de S/. 7,815		(1,954)	(1,954)
Renta neta imponible	850,000	845,150	(4,850)
Impuesto a la Renta 30%	255,000	253,545	(1,455)

26. Variación en la depreciación

Detalle				Depreciación				
Activo	US\$	S/.		2012	2013	2014	2015	2016
Maquinaria montacargas	120,000	324,000	Contable	64,800	64,800	64,800	64,800	64,800
Diferencia de cambio								
31 Dic. 2012		14,479		2,896	2,896	2,896	2,896	2,896
31 Dic. 2013		7,815			1,954	1,954	1,954	1,953
	58,739		Tributario	67,696	69,650	69,650	69,650	69,648

27. Efecto de la diferencia de cambio y la depreciación

Periodo	Criterio tributario		Diferencia temporal
	Diferencia de cambio	Depreciación	
2012	14,479	(2,896)	11,583
2013	7,815	(4,850)	2,965
2014		(4,850)	(4,850)
2015		(4,850)	(4,850)
2016		(4,848)	(4,848)
	22,294	22,294	0.00

28. Efecto de la diferencia de cambio en el resultado del ejercicio

Periodo	Resultado del ejercicio		Diferencia temporal
	Financiero	Tributario	
2012	750,000	(2,896)	11,583
2013	800,000	(4,850)	2,965
2014	780,000	(4,850)	(4,850)
2015	810,000	(4,850)	(4,850)
2016	850,000	(4,848)	(4,848)
	3'990,000	3'990,000	0.00

VI. DESCRIPCIÓN DE LOS MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN

De acuerdo con el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁹⁾ (en adelante LIR), el desgaste y agotamiento que sufren los bienes que forman parte del activo fijo en los negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción de depreciaciones admitidas en esta ley.

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 Propiedades, planta y equipo señala en su párrafo N° 6 que la depreciación de activos fijos es la distribución sistemática del monto depreciable de un activo durante su vida útil.

Asimismo, el párrafo 62 de la NIC 16 señala la posibilidad de que puedan utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir su valor de forma sistemática, a lo largo de su vida útil, entre los que se incluyen los siguientes:

1. MÉTODO DE LÍNEA RECTA (DEPRECIACIÓN CONSTANTE)

Resulta de un cargo constante sobre la vida útil del activo, conforme al principio de lo devengado, lo cual lo convierte en un método de fácil aplicación. Su fórmula de cálculo es la siguiente:

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\text{Costo de adquisición del activo} - \text{Valor residual del activo}}{\text{Vida útil del activo (estimada en años)}}$$

Vida útil del activo (estimada en años)

2. MÉTODO DEL SALDO DECRECIENTE

Resulta de un cargo decreciente sobre la vida útil del activo, y es también conocido con el nombre de método del porcentaje fijo del valor en libros. El método del saldo decreciente más usado es el método doble decreciente, bajo este método el gasto por depreciación del primer año es igual al doble del gasto calculado según el método de la línea recta, y en años posteriores se aplicará este mismo porcentaje al valor restante en libros.

3. MÉTODO DE UNIDADES PRODUCIDAS

Resulta de un cargo basado en el uso o rendimiento esperado del activo.

(9) Aprobada por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004, en el diario oficial *El Peruano*.

Su fórmula es la siguiente:

$$\text{Tasa de deprec. por hora o unid.} = \frac{\text{Costo de adquis. del activo - Valor residual del activo}}{\text{Número total de horas o unidades}}$$

Cabe señalar que para efectos tributarios, en la Ley del Impuesto a la Renta se contempla como único método de depreciación el de la línea recta, tal como lo indica su artículo 40, el cual señala que la depreciación se aplicará en base a un porcentaje establecido de acuerdo con su vida útil, sobre el valor del activo, y que en casos especiales se podrá autorizar la aplicación de otros procedimientos que se justifiquen técnicamente y siempre que no se trate de sistemas de depreciación acelerada.

La NIC 16 tiene como objetivo establecer el tratamiento contable (valuación, presentación y revelación) para inmuebles, maquinaria y equipo. Nos indica que el valor residual es el monto que se espera obtener al final de la vida útil del bien de inmuebles, maquinaria y equipo después de deducir los costos esperados de su enajenación. Respecto al valor razonable, es el valor por el cual un bien puede ser intercambiado entre partes bien informadas y dispuestas a intercambiar, en una transacción de libre competencia.

CASO PRÁCTICO 3

El 2 de enero de 2012, la empresa Colores diversos del Perú S.A. adquirió una máquina valorizada en S/. 50,000 diseñada para la elaboración de ocho millones de chompas y cuyo patrón de cambio tecnológico fue estimado en 5 años. El mercado nacional estimado de esta empresa es de 800 mil unidades de chompas anuales. Además, se sabe que esta empresa exportará 2 millones de estas chompas durante el siguiente año. Con la información proporcionada se pide hacer una comparación entre los métodos de depreciación señalados por la NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipo.

Solución:

De acuerdo con el párrafo 62 de la **NIC 16 Propiedades, planta y equipo**, la empresa tiene la opción de elegir el método de amortización para distribuir el importe amortizable de un activo de forma sistemática a lo largo de la vida útil. Sin embargo, la empresa deberá elegir el método que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

El cálculo del monto a depreciar según los métodos señalados por esta norma es el siguiente:

• **Método lineal:**

$$\frac{\text{Valor de la máquina}}{\text{Vida útil estimada}} = \frac{\text{S/. 50,000}}{5} = \text{S/. 10,000}$$

Los S/. 10,000 calculados según este método constituirán un cargo constante a lo largo de los 5 años que representan la vida útil de este activo.

• **Método de amortización decreciente:**

Depreciación = $1 - \sqrt[5]{\text{valor residual} / \text{costo}}$

Depreciación = $1 - \sqrt[5]{1 / 50,000} = 0.8851 = 88.51\%$

Año	Valor neto	Depreciación
1	S/. 50,000	S/. 44,255
2	S/. 5,746	S/. 5,085
3	S/. 660	S/. 584
4	S/. 76	S/. 67
5	S/. 9	S/. 8

Como vemos, por este método el cargo por depreciación va disminuyendo a lo largo de la vida útil del bien.

• **Método de unidades de producción:**

Valor de la máquina = S/. 50,000 = S/. 0.008333 por unidad

Vida estimada en unidades 6 millones producida

Año	Nº de Unidades a producir	Depreciación
1	S/. 800,000	S/. 6,666
2	S/. 2'800.000	S/. 23,332
3	S/. 800,000	S/. 6,666
4	S/. 800,000	S/. 6,666
5	S/. 800,000	S/. 6,666

Este método nos proporciona una depreciación basada en la utilización o producción esperada. Independientemente del método elegido por el contribuyente para depreciar sus activos, se debe tener en cuenta que para fines tributarios puede

utilizarse cualquier método de cálculo de la depreciación siempre que no exceda de los topes anuales máximos permitidos según lo dispuesto por el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; que para este tipo de activo fijo es del 10% anual.

4. DEPRECIACIÓN POR CADA UNA DE LAS PARTES DEL ACTIVO

Con relación a la depreciación, en general, es de manera conjunta pero, **excepcionalmente, se realiza de forma independiente por cada una de las partes del activo**; esto último ocurrirá cuando estas tengan un costo significativo con relación al costo total del bien.

En este último supuesto, la empresa debe distribuir el importe inicialmente reconocido del activo entre sus partes significativas y depreciar de forma independiente cada una de las partes; a modo de ejemplo podemos mencionar la depreciación por separado de la estructura y los motores de un avión, dadas las características propias de cada una de las partes; así la vida útil y los elementos que se tomen para depreciar varían para cada uno de ellos.

5. INICIO DEL CÁLCULO DE DEPRECIACIÓN

Para fines contables, un activo comienza a depreciarse cuando está disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección.

Asimismo, se dejará de depreciar cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) En la fecha que el activo se clasifique como mantenido para la venta (cuando su importe en libros se recupere para su venta);
- b) O en la fecha en que se produzca su baja contable en libros (venta del activo o dicho bien este fuera de uso).

6. CAMBIO DE LA TASA DE DEPRECIACIÓN UTILIZADA

Contablemente, el párrafo 6 de la NIC 16 Propiedades, planta y equipo define a la depreciación como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

En otras palabras, la depreciación constituye el reconocimiento racional y sistemático del costo de los bienes, distribuido durante su vida útil estimada, con el fin de obtener los recursos necesarios para la reposición de los bienes, de manera que se conserve la capacidad operativa o productiva de la entidad.

En ese sentido, si contablemente la empresa –luego de efectuar las estimaciones contables correspondientes– optó utilizar el método de depreciación lineal aplicando la tasa del 10% para ese ejercicio, se tiene como consecuencia que el monto correspondiente a la referida depreciación ya ha sido considerado como gasto del ejercicio. Ahora bien, en virtud del artículo 38 de la LIR, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo utilizados en el desarrollo de las actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Asimismo señala que las referidas depreciaciones deben computarse en forma anual y que en ningún caso puede incluirse en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Al respecto, el artículo 22 del Reglamento de la referida ley establece el porcentaje anual máximo de depreciación aplicable a los equipos de procesamiento de datos, correspondiendo una tasa del 25%.

De otro lado, establece que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla del aludido artículo 22 para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Asimismo, señala que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable una vez cerrado.

VII. DEPRECIACIÓN ACELERADA DE ACTIVOS ADQUIRIDOS A TRAVÉS DE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Es importante señalar, que de conformidad con el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 299, el arrendamiento financiero es un contrato mercantil que tiene por objeto la locación (el arrendamiento) de bienes muebles o inmuebles, efectuada por una empresa locadora (arrendadora) para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Finalmente, podemos señalar que en el presente capítulo se desarrollará desde la perspectiva del arrendatario, asimismo, su alcance se circunscribirá respecto de los contratos cuya entrada en vigencia operó a partir del 01/01/2001 y al supuesto que ninguna de las partes hubiera celebrado un contrato de estabilidad tributaria

antes de dicha fecha. Finalmente, estará enfocado en bienes que no se utilizan en actividades de producción de la misma empresa.

1. DEPRECIACIÓN ACEPTADA PARA EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

1.1. Principio de causalidad

Como bien sabemos, la legislación del Impuesto a la Renta, a través del enunciado del artículo 37 de la LIR, recoge entre sus principales directrices el **principio de causalidad**, principio por el cual las empresas se encuentran circunscritas a determinar su renta neta (esto es la base imponible sobre la cual recaerá la tasa del impuesto a la renta de tercera categoría) en función a la deducción –del total de los ingresos gravados– de aquellos **gastos necesarios** para producir y mantener su fuente productora, así como los gastos vinculados con la generación de ganancias de capital. Claro está, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, complementariamente en el último párrafo del mencionado artículo 37 de la LIR se ha señalado que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

De acuerdo a lo señalado precedentemente, a través del inciso f) del artículo 37 de la LIR, se ha señalado, de manera expresa, la deducibilidad del desgaste u agotamiento de los **bienes conformantes del activo fijo**, la cual deberá ser reconocida a través de la depreciación que salvo en el caso que el bien sea empleado en la producción de otros bienes, se reconocerá como gasto.

1.2. Costo computable

En virtud a lo regulado en el artículo 41 de la LIR, la depreciación debe efectuarse sobre el costo de adquisición, producción o construcción o valor de ingreso al patrimonio, conceptos que se determinan de conformidad con las disposiciones señaladas en el artículo 20 de la LIR.

Es importante detenernos aquí, por cuanto si bien la legislación del Impuesto a la Renta establece que toda adquisición debe sustentarse con un comprobante de pago emitido conforme las disposiciones del Reglamento de Comprobantes de Pago, en este tipo de contrato (al constituir para efectos del IGV un servicio) los comprobantes se emitirán conforme se vayan cumpliendo los plazos acordados de vencimiento de cada cuota.

En este sentido, el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 915 dispone que el registro contable se sustentará con el correspondiente contrato de arrendamiento financiero señalando además que el arrendatario deberá activar el bien por el monto del “Capital Financiado”.

Conviene resaltar que si bien la empresa no tiene la propiedad legal a través del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 y el Decreto Legislativo N° 915, se ha dispuesto en base a la esencia del contrato que **para efectos tributarios los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registran contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 17).**

Es decir, se establece que el tratamiento a otorgar a los bienes respecto de los cuales la empresa no mantiene la propiedad jurídica, más sí los derechos inherentes que otorgaría la misma como es el caso de los adquiridos a través de los contratos de arrendamiento financiero (*leasing*), es similar a bienes propios.

1.3. Reglas generales para la deducción de la depreciación tributaria

La depreciación para constituir un concepto deducible en la determinación de la renta neta de tercera categoría, deberá calcularse anualmente y no puede incidir en un ejercicio gravable siguiente (bajo el concepto de gastos de ejercicios anteriores). Es decir, solo se aceptará como deducción la depreciación del periodo. El artículo 22 del Reglamento del Impuesto a la Renta, dispone lo siguiente:

1. Solo será admitida la **depreciación contabilizada** en la medida que no exceda de los porcentajes máximos señalados en el Reglamento.
2. Se repara cualquier depreciación correspondiente a ejercicios anteriores que no hubiese sido contabilizada oportunamente.
3. Cualquier depreciación en exceso afectada al gasto se adiciona vía declaración jurada y debe de constituirse el registro de la diferencia temporal.
4. Las depreciaciones que resulten por aplicación de las tasas de depreciación se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Desde el punto de vista tributario dado que actualmente se reconoce el bien objeto de arrendamiento como activo fijo del arrendatario, resulta congruente lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley N° 27394 (que modificó el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299) en el sentido que dispone que se apliquen las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Consecuencia de lo anterior, en el caso de edificaciones se depreciaría con la tasa del 5%, mientras que dependiendo de la naturaleza de los demás bienes se depreciaría hasta el porcentaje máximo permitido establecido en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto a la Renta. No obstante, respecto de los bienes adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero se permite la “depreciación acelerada” que se desarrollará en el numeral siguiente.

2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA DEPRECIACIÓN ACELERADA

A través del segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, se ha señalado que **excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna las siguientes características:**

1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados **costo o gasto** para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados **exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.**
3. Su duración mínima (del contrato) ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo.
4. La opción de compra solo podrá ser ejercitada al término del contrato.

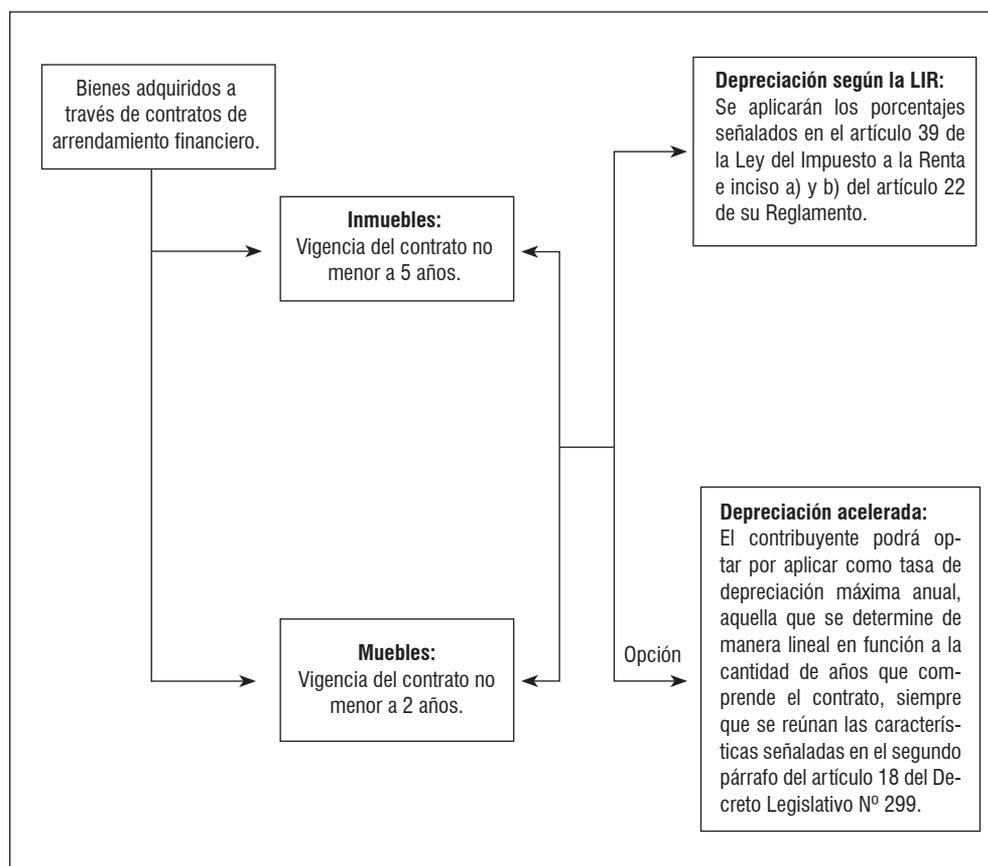
Es importante señalar que, adoptada esta opción, de incumplirse cualquiera de dichos supuestos, implicará la rectificación de las declaraciones juradas presentadas anteriormente en las que se hubiera aplicado la depreciación de manera acelerada.

Como se ha podido apreciar, el Decreto Legislativo N° 299 ha otorgado, de manera excepcional, **la opción** de aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna en forma **concurrente** con las características antes señaladas.

Un aspecto que resulta importante traer a colación aquí, lo constituye el principio de jerarquía de las normas enunciadas en el artículo 51 de la Constitución Política del Perú, por cuanto al ser la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N° 299 normas del mismo rango, esta última al ser una norma de carácter específico, y principio de especialidad de las normas, prevalecerá sobre las disposiciones de carácter general.

Asimismo, resulta oportuno concordar lo anteriormente señalado con lo dispuesto en la Vigésima Primera Disposición Transitoria y Final de la LIR, la misma que manifiesta que a efectos de aplicar **lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley** (el cual dispone que los demás bienes, distintos a construcciones, afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento) **no modifica los tratamientos de depreciación establecidos en leyes especiales. Como es el caso de lo normado por el Decreto Legislativo N° 299.**

3. TASAS DE DEPRECIACIÓN ADMITIDAS APLICABLES A CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO



4. INCIDENCIA CONTABLE Y CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

Como se ha podido apreciar, para efectos tributarios, de conformidad con el primer párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y **se registran contablemente** de acuerdo a la NIC 17.

De esta forma, deberá reconocerse un activo y un pasivo por el mismo importe y se generará, por el uso del bien, un cargo por concepto de depreciación que conforme con el párrafo 27 de la NIC 17, deberá ser coherente con la política seguida por la empresa para el resto de los activos depreciables determinadas sobre las bases establecidas en la NIC 16.

No obstante, si se opta tributariamente por la depreciación acelerada, se generarán diferencias de carácter temporal que deberán tratarse para fines financieros de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuesto a la Renta”, y para fines tributarios de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

5. DEDUCCIÓN DE LA DEPRECIACIÓN ACELERADA

Para efecto de realizar la deducción de la depreciación acelerada, como hemos podido observar, si bien contablemente la empresa habrá cargado a resultados al cierre del ejercicio una depreciación determinada en función a la vida útil estimada del activo adquirido, debemos observar que para efecto de reflejar la incidencia de la depreciación acelerada, la empresa deberá deducir vía declaración jurada anual el importe que falte a la depreciación contable para alcanzar este beneficio.

Cabe señalar, que el concepto anteriormente señalado deberá consignarse en el rubro “Deducciones para determinar la renta imponible” y dentro de la misma en la casilla cuya glosa se denomina otros.

CASO PRÁCTICO 4

Depreciación acelerada en la adquisición de un bien mueble (vehículo) adquirido a través un contrato de arrendamiento financiero.

La empresa **Transportes DVM S.A.C.**, celebró el 30 de junio de 2012 un contrato de arrendamiento financiero vinculado con la adquisición de un camión de carga para el área de operaciones.

Se consulta cómo deberá efectuarse el tratamiento tributario y cuál será la incidencia contable, por cuanto la empresa, al efectuar una proyección de sus resultados, ha previsto obtener una renta neta importante, con lo cual ha decidido optar por

depreciar aceleradamente el vehículo adquirido, de manera proporcional a los años de vigencia del contrato, mientras que para efectos contables, el vehículo se depreciará en 10 años, aplicando una tasa de 10% anual.

De otra parte, se nos ha informado que el costo de adquisición del vehículo ascenderá a S/. 36,000 (amortización del principal), la duración del contrato es de 4 años y que el vehículo se utilizará a partir del 1 de julio de 2012. Asimismo, la empresa obtendría una utilidad contable en el ejercicio 2012 ascendente a S/. 90,000 sin contar la depreciación y el importe total de sus adiciones (de carácter permanente) ascendería a S/. 10,000.

Solución:

En torno a la presente consulta, partiendo de la premisa que la adquisición del vehículo cumple con el principio de causalidad y a su vez se han cumplido las características señaladas en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, requisitos concurrentes que necesariamente deben presentarse para efecto de depreciar aceleradamente el camión de carga, podemos señalar que la empresa efectuará el siguiente tratamiento tributario:

• **Tratamiento tributario**

Para efecto de poder aplicar la tasa de depreciación acelerada, la empresa en principio deberá calcular la depreciación a reconocer en el ejercicio, en función a los años de la vigencia del contrato de acuerdo a lo siguiente:

Datos generales de la depreciación			
Costo de adquisición	Duración del contrato	Depreciación anual	Depreciación mensual
36,000	3 años	12,000	1,000

Datos de depreciación del ejercicio 2012		
Depreciación mensual	Número de meses transcurridos (6 meses)	Depreciación del ejercicio
1,000	6	6,000

El importe de la depreciación acelerada que deberá afectar el resultado del ejercicio ascenderá a S/. 6,000.00.

• **Tratamiento contable**

En lo que concierne al presente tratamiento, la empresa deberá proceder a activar el vehículo y determinar la depreciación del ejercicio, de acuerdo a lo siguiente:

Datos generales de la depreciación			
Costo de adquisición	Vida útil estimada	% Depreciación	Depreciación anual
36,000	10 años	10%	3,600

Datos de Depreciación del ejercicio 2012		
Depreciación Anual	Número de meses transcurridos (6 meses)	Depreciación del ejercicio(*)
3,600	6	1,800

(*) $S/. 3,600 / 12 \text{ meses} = S/. 300 \text{ mensuales}$
 $S/. 300 \times 6 \text{ meses} = S/. 1,800.00$

Como se ha podido apreciar, la suma de la depreciación contable que deberá afectar el resultado del ejercicio ascenderá a S/. 1,800.

A continuación se muestran los asientos contables a reflejarse en el ejercicio 2012, vinculados con la contabilización del activo y el reconocimiento de la depreciación del ejercicio.

Contabilización del camión de carga:

----- 1 -----			
33 Inmueble, maquinaria y equipo		36,000	
334 Unidades de transporte			
3341 Vehículos automotores			
37 Activo diferido		15,120	
373 Intereses diferidos			
3731 Intereses por devengar			
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		9,712	
401 Gobierno Central			
4011 Impuesto General a las Ventas			
40115 IGV - Por aplicar			
46 Cuentas por pagar diversas - Terceros			60,832
466 Contrato de Arrendamiento Financiero			
x/x Por la contabilización del camión de carga adquirido con fecha 31/05/2012.			
----- x -----			

Contabilización de la depreciación del ejercicio:

----- 2 -----			
68 Valuación y deterioro de activo y provisiones		1,800	
681 Depreciación			

Aspectos contables y tributarios en la depreciación de activos fijos

6813	Depreciación de activos adquiridos en arrendamiento financiero - Inmuebles, maquinaria y equipos	
68133	Equipo de transporte	
39	Depreciación, amortización y agotamiento acumulados	1,800
391	Depreciación acumulada	
3912	Activos adquiridos en arrendamiento financiero	
39124	Inmuebles, maquinaria y equipo - Equipo de transporte	
x/x	Por la depreciación del periodo de junio a diciembre 2012.	
----- x -----		

• Conciliación tributaria

Como bien sabemos, al tener la empresa la posibilidad, para efectos tributarios, de depreciar el vehículo a través de la tasa de depreciación determinada en función de los años de duración del contrato, es decir cuatro años, y de otra parte, dado el reconocimiento contable de la depreciación a través de la aplicación de la NIC 17, en diez ejercicios, ello generaría una diferencia de carácter temporal, la cual deberá reflejarse a través de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12).

De acuerdo a lo siguiente:

Diferencia de carácter temporal

Como se ha podido observar, al corresponder una depreciación contable ascendente a S/. 1,800 y una depreciación tributaria atribuible al ejercicio por S/. 6,000, la empresa deberá determinar la naturaleza y el importe de la diferencia de carácter temporal.

Determinación del Impuesto a la Renta Contable y tributario

IR calculado - Cuenta 4017

$$IR = 30\% \times (\text{utilidad} + \text{adiciones} - \text{deducciones})$$

$$IR = 30\% \times (\text{S/. } 90,000 + \text{S/. } 10,000 - 4,200)$$

$$IR = 95,800 \times 30\% = \text{S/. } 28,740$$

Diferencia temporal y pasivo tributario diferido

Cuentas	Base contable	Base tributaria	Diferencia temporal	Tipo de diferencia	PDT(*) S/.
33-39	34,200	30,000	4,200	Pasivo Tributario Diferido	1,260
Total	34,200	30,000	4,200		1,260

(*) Pasivo Tributario Diferido.

Dado que la base contable es menor a la base tributaria, nos encontraremos frente a un pasivo tributario diferido.

Gasto por Impuesto a la Renta - Cuenta 88

Gasto IR = IR ± Activo/pasivo

Calculado tributario diferido

Gasto IR = 28,740 + 1,260

Gasto IR = 30,000

Contabilización del Impuesto a la Renta diferido - Pasivo Tributario:

		3	
88 Impuesto a la Renta			30,000
882	Impuesto a la Renta Diferido		
49 Pasivo diferido			1,260
491	Impuesto a la Renta Diferido		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar			28,740
401	Gobierno Central		
4017	Impuesto a la Renta		
x/x	Por la contabilización de un pasivo tributario diferido.		
		x	

- **Forma de aplicación de la depreciación acelerada**

Como hemos podido apreciar, si bien contablemente la empresa habrá cargado a resultados al cierre del ejercicio un importe ascendente a **S/. 1,800** (de acuerdo al cálculo efectuado en el inciso b) antes señalado), debemos observar que para efecto de reflejar la incidencia de la depreciación acelerada, la empresa deberá deducir vía declaración jurada anual el importe que falte a la depreciación contable para alcanzar la depreciación acelerada, esto es **S/. 6,000** (de acuerdo al cálculo efectuado en el inciso b) antes señalado), importe que asciende a **S/. 4,200**.

CASO PRÁCTICO 5

Depreciación de las mejoras en bienes arrendados.

La Empresa DSJ PERU S.A.C., firma un contrato de arrendamiento por el uso de una maquinaria "X" el 1 de abril de 2012, asumiendo y comprometiéndose al pago por concepto de mantenimientos y reparación del bien.

Por otro lado, considerando la actividad en la que sería empleada dicha maquinaria, se acordó con el propietario del bien que se asumiría el reemplazo de una pieza indispensable para el mejor funcionamiento del bien cuyo precio de adquisición e instalación ascendían a S/. 50,000.

¿Cómo sería el tratamiento de los montos desembolsados sabiendo que el contrato tiene una vigencia de 4 años no renovables?

Solución:

• **Tratamiento contable:**

Debemos tener claro que el desembolso efectuado por la compra de la pieza y su correspondiente instalación no responde a la naturaleza de un gasto, toda vez que este generará beneficios económicos futuros a través de su uso.

Donde, asimismo, se señala que si bien es cierto no existe una norma específica que lo regule, en nuestro país se suele considerar como “propiedad, planta y equipo”.

A continuación, se muestra la forma de contabilización de tales desembolsos:

		X	
33	Inmuebles, maquinaria y equipo		50,000
336	Equipos diversos		
3369	Otros equipos		
33691	Costo		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema de pensiones y de salud por pagar		9,000
401	Gobierno central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
46	Cuentas por pagar diversas - Terceros		59,000
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Inmuebles, maquinaria y equipo		
x/x	Por la adquisición e instalación de una pieza indispensable en el equipo arrendado.		

Ahora bien, los beneficios económicos que se desprenden de la pieza de reemplazo en el activo cedido deben distribuirse considerando la vida útil del bien o el plazo del contrato, el que sea menor, tal como se muestra a continuación:

Vida útil	Ejercicio	Nuevo valor de costo	Tasa de depreciación	Depreciación financiera
Año 1	2012	50,000	25%	9,375
Año 2	2013	50,000	25%	12,500
Año 3	2014	50,000	25%	12,500
Año 4	2015	50,000	25%	12,500
Año 5	2016	50,000	25%	3,125
				50,000

• **Tratamiento tributario:**

Para efectos tributarios y la determinación la renta neta del ejercicio, el inciso h) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se

aplique una tasa de depreciación máxima, que en el caso específico del equipo de reemplazo corresponderá a la tasa del 10%, de modo tal que la depreciación máxima es como sigue:

Vida útil	Ejercicio	Costo incurrido	Tasa máxima	Depreciación máxima
Año 1	2012	50,000	10%	3,750
Año 2	2013	50,000	10%	5,000
Año 3	2014	50,000	10%	5,000
Año 4	2015	50,000	10%	5,000
Año 5	2016	50,000	10%	5,000
Año 6	2017	50,000	10%	5,000
Año 7	2018	50,000	10%	5,000
Año 8	2019	50,000	10%	5,000
Año 9	2020	50,000	10%	5,000
Año 10	2021	50,000	10%	5,000
Año 11	2022	50,000	10%	1,250
				80,000

• **Efecto del tratamiento contable vs. tratamiento tributario:**

Seguidamente, observemos el cuadro comparativo sobre la depreciación contable y tributaria:

Vida Útil	Ejercicio	Depreciación contable	Depreciación tributaria	Diferencia temporal acumulada	Diferencia temporal del periodo
Año 1	2003	9,375	3,750	5,625	5,625
Año 2	2004	12,500	5,000	10,625	7,500
Año 3	2005	12,500	5,000	15,625	7,500
Año 4	2006	12,500	5,000	20,625	7,500
Año 5	2007	3,125	5,000	17,500	-1,875
Año 6	2008	-	5,000	12,500	-5,000
Año 7	2009	-	5,000	7,500	-5,000
Año 8	2010	-	5,000	2,500	-5,000
Año 9	2011	-	5,000	-	-5,000
Año 10	2012	-	5,000	-	-5,000
Año 11	2013	-	1,250	-	-1,250

En el cuadro anterior podemos apreciar, como se generará unan diferencia temporal, toda vez que el exceso sobre la depreciación permitida tributariamente no será aceptada del primer al cuarto año, pudiendo deducirse en ejercicios futuros acorde con lo dispuesto por la Segunda Disposición Final y Transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF.

VIII JURISPRUDENCIA E INFORMES SUNAT

- **Autorización de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos**

INFORME N° 045-2013-SUNAT

1. Las autorizaciones de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, otorgadas al amparo del inciso d) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, carecen de eficacia a partir del 01/01/2001.
 2. Las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria autorizando porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en aplicación del texto original del artículo 40 del Decreto Legislativo N° 774 no constituían beneficios tributarios.
- **Tasa de depreciación máxima anual en arrendamiento financiero**

INFORME N° 043-2013-SUNAT

Tratándose de centros comerciales adquiridos a través de operaciones de arrendamiento financiero, respecto de los cuales se opta por la tasa de depreciación máxima anual que excepcionalmente permite el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299:

1. Su depreciación debe comenzar a computarse desde el mes en que se inicia su explotación, aun cuando este sea anterior a la oportunidad en que el cronograma de pagos de cuotas del contrato de arrendamiento financiero comienza a ser exigible.
2. Si el centro comercial contiene unidades inmobiliarias cuya construcción culmina en distintos momentos, siendo que unas comienzan a ser utilizadas en la generación de rentas gravadas al momento de la apertura del centro comercial, mientras las demás empiezan a ser utilizadas con posterioridad, la depreciación de las unidades inmobiliarias que correspondan a cada etapa de construcción se debe computar desde el mes siguiente a aquel en que se afectan a la producción de rentas gravadas.

En tal caso, la tasa de depreciación aplicable deberá utilizarse hasta la depreciación total de esas unidades inmobiliarias, aun cuando al aplicarse dicha depreciación el contrato de arrendamiento financiero ya no se encuentre vigente, siempre

que se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299.

- **Tasa de depreciación de los suelos destinados a explotación forestal y de plantaciones de productos agrícolas**

INFORME N° 010-2012-SUNAT

El artículo 42 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a la depreciación de los suelos destinados a explotaciones forestales y plantaciones de productos agrícolas de carácter permanente, debiendo calcularse dicha depreciación de manera proporcional al agotamiento sufrido.

- **Oportunidad para poder deducir la depreciación correspondiente a la edificación demolida**

INFORME N° 026-2010-SUNAT

En relación con la baja de inmuebles, para fines del Impuesto a la Renta, el valor en libros 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.

- **El plazo especial de depreciación para los edificios y construcciones**

INFORME N° 073-2010-SUNAT

El plazo especial de depreciación establecido por la Ley N° 29342, para los edificios y construcciones cuya construcción se hubiera iniciado a partir del 01/01/2009 no es aplicable a los bienes inmuebles que se cedan en arrendamiento financiero al amparo del Decreto Legislativo N° 299.

- **Los bienes donados no pueden ser objeto de depreciación**

RTF N° 01930-5-2010

Se revoca la apelada en el extremo referido a: (...) b) amortización de intangibles donados, dado que el artículo 44 no permite su deducción, ya que refiere como requisito que deben ser pagados. Los bienes donados pueden ser objeto de depreciación (...) d) se dispone la reliquidación de los pagos a cuenta, así como de las multas impugnadas, y se confirma en lo demás que contiene. VOTO DISCREPANTE 1: Los bienes recibidos en donación no son objeto de depreciación. VOTO DISCREPANTE 2: Los bienes recibidos como consecuencia de un convenio y no por mandato de la ley califican como renta generada en una operación con terceros.

- **Reparos por diferencia de cambio por pasivos vinculados con la adquisición de bienes entregados en arrendamiento financiero**

RTF Nº 05215-11-2012

Se revoca la apelada que declaró fundada en parte la reclamación contra la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa giradas por Impuesto a la Renta de 1998 y por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, en el extremo referido a los reparos por diferencia de cambio por pasivos vinculados con la adquisición de bienes entregados en arrendamiento financiero (pues en el caso de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación, como la recurrente, al realizar dicho ajuste, las diferencias de cambio deben excluirse del valor de los activos, afectando el resultado del ejercicio a fin que no se distorsione el valor del activo), y depreciación correspondiente a bienes entregados en arrendamiento financiero, cuyo plazo de vigencia es menor a 3 años (pues el hecho que los contratos de arrendamiento tuvieran un plazo de duración menor a 3 años no impide que una vez vencidos los plazos de dichos contratos la recurrente continúe depreciando el bien materia de arrendamiento por el periodo que transcurre desde la fecha de término del contrato hasta los 3 años a razón de 33.33% anual), dejándose sin efecto dicha resolución de determinación en tal extremo, y se revoca la apelada en el extremo referido a dicha resolución de multa, dejándola sin efecto. Se confirma la apelada en lo demás que contiene.

- **Depreciación de aves en exceso y otros**

RTF Nº 01627-1-2012

Se confirma la apelada en los extremos referidos a los reparos sobre diferencia por no haber ajustado la pérdida acumulada al ejercicio 2001 al verificarse que el reparo efectuado resulta arreglado a ley, toda vez que la Administración se ha limitado a efectuar el correcto arrastre de la pérdida conforme con los datos consignados por la recurrente en las declaraciones juradas respectivas, considerando la actualización; por provisiones de deudas de cobranza dudosa al verificarse que la recurrente, a efectos de sustentar la discriminación de lo registrado en su Libro de Inventarios y Balances, presentó el análisis del asiento 22 del Diario - Diario de Ajustes, sin embargo, dicho documento no se encuentra legalizado, por lo que no puede considerarse que dicho detalle forma parte o constituya un anexo del Libro Diario o del de Inventarios y Balances y no da fe de que los comprobantes registrados

correspondan a deudas que hayan merecido provisionarse como de cobranza dudosa; y por depreciación de maquinaria y equipo, ya que al tratarse de módulos de jaulas y comederos, resulta aplicable el porcentaje de depreciación del 10%, correspondiente a maquinaria y equipo y a otros bienes del activo fijo.

Se revoca la apelada en el extremo referido al exceso de depreciación de aves que no han cumplido la etapa de levante al verificarse que si bien no se aprecia cómo determinó la recurrente los importes de depreciación señalados en los referidos papeles de trabajo, la Administración tampoco ha acreditado que la suma de tales depreciaciones mensuales hayan tenido efecto tributario en el Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, toda vez que no obra documentación que permita corroborar ello, por lo que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley. Asimismo se dispone la reliquidación de las resoluciones de multa giradas por los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

- **El costo del bien, su vida útil y el valor residual son elementos que determinan la depreciación contable**

RTF Nº 04473-10-2012

Se revoca la apelada en los extremos referidos a los reparos por (...) depreciación de plantaciones sin observar lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta (...).

Se indica que la Administración no ha acreditado en autos que la entrega de dinero se haya encontrado condicionada a devolución por parte de los referidos socios, por lo que en tal sentido dado que no se encuentra acreditado en autos que los egresos de dinero de las cuentas de la recurrente calificados por la Administración como prestamos sean tales, no resulta aplicable la presunción establecida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, al no haber acreditado la Administración la vida del olivo materia de observación (depreciación de plantaciones), el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado por lo que corresponde levantarlo. Se declara nula la apelada en cuanto al reparo por exceso de depreciación dado que de la apelada se observa que la Administración señala que aplicó la tasa de 3% en atención a la clasificación contable de los referidos activos, mas no se pronunció respecto a la vida útil de los mismos, así como las características de los bienes materia de depreciación, aspectos que sí suscitaban un pronunciamiento a efecto de dilucidar. Se confirma en lo demás que contiene.