

Análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y el fiscal para los elementos de propiedades, planta y equipo: el caso peruano *Analysis of the differences between the accounting and tax treatment for items of property, plant and equipment: The Peruvian case*

Oscar Alfredo Díaz Becerra, Luis Alberto Durán Rojo y Amalia Valencia Medina

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Ciencias Administrativas
Departamento Académico de Derecho

Resumen

Este trabajo de investigación tiene como objetivo principal realizar un análisis que muestre las diferencias en la medición y reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipos. Ello se centra en las diferencias originadas por las diferencias existentes entre el tratamiento establecido en las normas contables y el establecido en las normas tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta Empresarial, para el caso peruano.

Se ha considerado una revisión de la normatividad contable relacionada, así como de la normatividad establecida en la Ley del Impuesto a la Renta peruana y de su reglamento. De este modo, se identificarán las principales diferencias que se originan de la aplicación de ambas normas con respecto a los elementos de propiedades, planta y equipos.

Finalmente, se presenta las principales conclusiones que se derivan de este trabajo de investigación.

Palabras clave: NIIF, Impuesto a la Renta, estados financieros

Abstract

This research work aims principally to make an analysis showing differences between the measurement and the recognition of items of property, plant and equipment. It focuses on the differences caused by existing differences between the treatment settled in the accounting standards and the one settled in the tax regulations related to Corporate Income Tax, for Peruvian case.

A review of the related accounting standards and the standards established in the Peruvian Income Tax Law and its regulations have been considered in the current work. Thus, we are going to identify the main differences arising from the application of both standards regarding items of property, plant and equipment.

Finally, we present the main conclusions drawn from this research.

Keywords: IFRS, Income Tax, Financial Statements

Introducción

El proceso de armonización contable desarrollado en las últimas décadas ha llevado a una consolidación de estándares internacionales, reflejados en el modelo contable conocido como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)¹. Esta consolidación ha ido de la mano con una evolución vertiginosa de los mismos —generada en los últimos años—, lo cual ha originado una migración del concepto de *costo histórico* al concepto de *valor razonable*. Mientras, en el Perú, las normas tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta Empresarial se han quedado ancladas en la lógica del costo histórico, que era la prevalente en la contabilidad en la época en la que se elaboró la estructura básica del modelo de imposición actualmente vigente. Esta situación genera diferencias en la medición y reconocimiento de algunos elementos de los estados financieros, así como en su presentación (Durán, 2011a, 2011b, pp. 4-5).

En este contexto, esta investigación tiene como objetivo principal realizar un análisis que muestre las diferencias que se generan en la medición y reconocimiento de los elementos de propiedad, planta y equipos. El estudio se centra en las diferencias originadas por las diferencias existentes entre el tratamiento establecido en las normas contables y el establecido en las normas tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta Empresarial, para el caso peruano².

1. Marco teórico

El marco teórico requerido para esta investigación implica analizar los aspectos relacionados con el proceso de armonización contable, la convergencia internacional hacia el modelo contable de las NIIF, la normatividad vinculada con la presentación de estados financieros de las empresas peruanas y, finalmente, los aspectos relacionados con la aplicación de las NIIF asociadas a los elementos de propiedad, planta y equipo.

1.1. El proceso de armonización contable

La economía mundial se ha visto inmersa en un proceso de cambios vertiginosos en los últimos treinta años, lo cual ha impulsado y acelerado la búsqueda de un lenguaje común para presentar la información financiera de las empresas. Esta situación se ha evidenciado en una mayor necesidad —especialmente, en la última década— de contar con información que realmente sea útil para el proceso de toma de decisiones empresariales.

Como parte de la revisión de la literatura relacionada a este aspecto, encontramos autores que hacen referencia a esta necesidad de contar con información realmente útil para tomar decisiones empresariales. Entre ellos, cabe destacar a Jorge Tua Pereda (1983), quien menciona que «en la medida que exista una actividad mercantil internacional y comercio e inversión trasparen los límites nacionales, puede decirse que aparece un usuario internacional de la contabilidad,

¹ En inglés, se denomina *International Financial Reporting Standard* (IFRS).

² La presente ponencia fue culminada en abril de 2012 y se presentó al VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y al VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, organizados por la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad de Valencia entre los días 12 y 14 de julio de 2012 en la ciudad de Lima, Perú.

Posteriormente, el Gobierno peruano emitió —entre otros— el decreto legislativo 1112 (publicado el 29 de junio de 2012) y el decreto legislativo 1120 (publicado el 18 de julio de 2012). Estos modificaron —con vigencia, a partir del 1 de enero de 2012— varias disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), algunas de las cuales han sido materia de comentario en esta ponencia. En concreto, el lector tendrá que tomar en cuenta que, a partir del 1 de enero de 2012:

a. La referencia y comentario al artículo 41 de la LIR, realizados en las páginas 10 y 18 de esta ponencia, no tendrá mayor relevancia.
b. ^{La} referencia y comentarios al artículo 20 de la LIR, realizados en la página 13, no toman en cuenta la variación de esa norma.
c. ^{Los} alcances del artículo 61 de la LIR, analizado y comentado en la página 19 de esta ponencia, han variado de manera relevante.

que requiere prácticas similares para llevar a cabo las funciones decisoras a las que sirven los estados financieros» (p. 1030).

Es entonces que los cambios en la economía mundial, así como el cada vez más marcado proceso de globalización, han presionado para afianzar un proceso que permita lograr una verdadera armonización contable, con la consecuencia de que cada día más países se adhieren al mismo. Esta situación implica que se debe evolucionar de una aplicación de principios contables locales hacia la aplicación de normas contables bajo estándares internacionales (Durán, 2011a, pp. 4-5).

En la actualidad, nos encontramos con dos modelos contables con vigencia a nivel mundial. Por un lado, se encuentra el de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos (Usgaap, por sus siglas en inglés), con una vigencia de aproximadamente ochenta años. Por otro lado, se observa el de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF (IFRS, por sus siglas en inglés), vigente desde comienzos de la década de 1970.

Es importante resaltar que la búsqueda de convergencia para las prácticas de contabilidad es la meta final de los esfuerzos de armonización a nivel internacional (Doupnik y Perera, 2007, p. 75) y, como tal, han llevado a una adopción o adaptación generalizada del modelo conocido como NIIF. Ello ocurre aun cuando los emisores de las normas de ambos modelos están encaminados en la búsqueda de lograr un verdadero proceso de convergencia hacia estándares internacionales. Sin embargo, aún está en discusión si se logrará una convergencia entre los Usgaap y las NIIF.

1.2. El modelo contable de las NIIF

El organismo encargado de la emisión de las NIIF fue creado en el año 1973, bajo la denominación de Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Committee* o IASC). En el año 2001, se transforma y se convierte en lo que es actualmente, es decir, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standard Board* o IASB). Este es el organismo al que le corresponde la difícil labor de recomendar la adopción de estos estándares a nivel mundial (Vílchez, 2008, pp. 6-10).

El modelo contable de las NIIF ha sido adoptado de manera significativa a nivel mundial, es así que la Comunidad Europea decidió adoptarlo de manera obligatoria a partir del año 2005. Para Latinoamérica y el Caribe, este proceso no ha sido ajeno; en la última década, se iniciaron acciones en varios países para realizar procesos de adopción o adaptación de estos estándares internacionales, incorporándolos de manera obligatoria u opcional al momento de preparar los estados financieros de las empresas (Beltrán, Gus & Asociados S. Civil R.L., 2011).

Por su parte, Estados Unidos de Norteamérica inició un proceso de convergencia con el objetivo de disminuir las diferencias que se originan de la aplicación de sus propios principios contables (los Usgaap) con las NIIF³. Como consecuencia de la crisis financiera que se originó en el año 2008, este proceso está en discusión y, a la fecha, no se tiene seguridad de que se logre este objetivo en el corto plazo.

³ En setiembre de 2002, se celebró un acuerdo entre el IASB y el FASB (Financial Accounting Standards Board), conocido como «El acuerdo de Norwalk». A partir de este, ambos organismos se comprometieron a seguir un Programa de Convergencia con el objetivo de disminuir las diferencias entre las normas de ambos organismos.

En el caso peruano, el proceso de adopción del modelo contable de las NIIF lleva alrededor de veinticinco años de haberse iniciado, ya sea por acuerdos de la profesión contable o por disposiciones legales. Este proceso será descrito en el Capítulo 2.

1.3. Propiedades, planta y equipo, aspectos generales

El trabajo de investigación que presentamos requiere de una exposición general de los principales conceptos contenidos en algunas de las NIIF que están relacionadas con propiedad, planta y equipo. De esta manera, estos podrán ser utilizados al momento de analizar las diferencias que se generan con lo establecido en las normas del Impuesto a la Renta peruano relacionadas con este tipo de activos.

- a) Definición. De acuerdo a lo establecido en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, el costo de este tipo de activos está representado por *el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se le reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF.*
- b) Depreciación. Es la distribución sistemática del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo, cargada a los resultados de un periodo o al costo de otro tipo de activo durante su vida útil. De acuerdo a lo indicado en la NIC 16, es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- c) Vida útil. De acuerdo a la definición incluida en la NIC 16, la vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.
- d) Importe depreciable. En el párrafo de definiciones de la NIC 16, se incluye una definición bien general al respecto en la que se indica que *es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.*
- e) Valor residual. La definición incluida en la NIC 16 nos indica que es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
- f) Métodos de depreciación. Existen diversos métodos de depreciación; entre los que más se utilizan, está el de línea recta. Este permite asignar la misma porción de depreciación a cada periodo de la vida útil del activo. Hay otros métodos de depreciación, que incluso podrían clasificarse como acelerados, como el de saldos decrecientes, el de unidades de producción y suma de los dígitos de los años.

Dentro de la doctrina contable, encontramos que solo se exige que se aplique un método de depreciación que permita una asignación del costo racional y sistemática durante la vida útil del activo (Meigs & Bettner, 1998, p. 533).

En el párrafo 62 de la NIC 16, se indica que se puede utilizar cualquier método de depreciación. Los ejemplos mencionados son *el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.*

- g) Valor razonable. Según lo establecido en la NIC 16, el valor razonable es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- h) Reconocimiento y medición. De acuerdo a la normatividad publicada por el IASB sobre el rubro propiedad, planta y equipo (y que se encuentra vigente en Perú), encontramos que, en la NIC 16, se establece que los elementos de este tipo de bienes deben ser reconocidos como activos. Ello se aplica cuando se cumplan las dos condiciones siguientes: *sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo* y, además, *el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad*.
- i) Información a revelar. En la NIC 16, se establece una serie de aspectos que deben ser revelados en los estados financieros, tales como bases de medición, métodos de depreciación, vidas útiles o tasas de depreciación utilizadas, importe en libros bruto y depreciación acumulada con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro. También, se debe dar cuenta de la existencia de restricciones de titularidad (indicando los importes), los cambios en las estimaciones (valores residuales, costos estimados de desmantelamiento, vidas útiles y métodos de depreciación), los aspectos referentes a elementos revaluados o valor razonable y otros aspectos de igual relevancia.

Al respecto, es importante destacar lo que la misma norma establece sobre la depreciación y la vida útil: la selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto,

debe efectuarse las revelaciones sobre los cambios en las estimaciones contables si tienen una incidencia significativa en el periodo actual o en periodos siguientes de acuerdo con la NIC 8. Dentro de ese esquema, se comprende valores residuales, costos de desmantelamiento, así como las vidas útiles o métodos de depreciación. Estos suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades.

2. Propiedades, planta y equipo en los estados financieros de las empresas peruanas

El tratamiento contable sobre reconocimiento, presentación y revelación que corresponde aplicar para los elementos de propiedades, planta y equipo está establecido en las NIIF oficializadas en Perú. Asimismo, es conocido que cada país establece normas legales aplicables en materia impositiva —especialmente en el Impuesto a la Renta (a las que denominaremos en adelante como «normas fiscales») —, que suelen tener disposiciones distintas a las establecidas en las NIIF.

Por otra parte, nos encontramos con organismos gubernamentales que pueden establecer requerimientos y criterios particulares sobre la preparación y presentación de estados financieros para las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación. En el caso peruano, la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV) y la Superintendencia de Bancos, Seguros y Administradora Privada de Fondos de Pensiones (SBS) tienen normas específicas para la presentación de información financiera periódica para dichas empresas. En el primer caso, se requiere las NIIF vigentes internacionalmente; en el segundo, normas prudenciales de provisiones específicas y genéricas para las colocaciones, entre otros aspectos.

En este capítulo, analizaremos algunos aspectos fundamentales contenidos en la legislación peruana relacionada con propiedades, planta y equipo; en particular, contenidos en la Ley del Impuesto a la Renta peruana y en la jurisprudencia relacionada. Asimismo, nos enfocaremos en cómo está estructurado el esquema normativo contable para la presentación de estados financieros de las empresas peruanas.

Debido a que la investigación tiene un enfoque específico, como tercer punto, se estudiará las normas establecidas por la SMV que están relacionadas con la presentación de estados financieros de las empresas peruanas que se encuentran bajo su supervisión. Finalmente, realizaremos un análisis general sobre la importancia que tiene el rubro propiedades, planta y equipo en este tipo de empresas, lo cual respalda la realización de este trabajo de investigación.

2.1. Antecedentes fiscales y jurisprudencia relacionada

Respecto a las normas fiscales relacionadas con propiedad, planta y equipo, debemos indicar que la mayoría de ellas están vinculadas al Impuesto a la Renta Empresarial y están contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR). El Texto Único Ordenado de esta normativa fue aprobado por el decreto supremo 179-2004-EF, así como por el decreto supremo 122-94-EF, reglamento de la mencionada ley.

Las reglas fundamentales referidas a la depreciación se encuentran recogidas en los artículos 38 al 44 de la LIR, en el artículo 22 de su Reglamento y en la Segunda Disposición Final y Transitoria del decreto supremo 194-99-EF. A su vez, estas deben ser complementadas con las disposiciones referidas al destino del monto materia de depreciación —bien sea al costo o

al gasto del ejercicio gravable— que están establecidas en los artículos 20 y 37, incisos f y w de la LIR, así como en el artículo 11 y 22 de su reglamento.

En cuanto a las reglas referidas a la depreciación, en primer lugar, cabe hacer referencia al artículo 38 de la LIR. En este se señala que —para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta o cualquier otro efecto en normas de índole tributario— el desgaste o agotamiento que sufran los bienes de activo fijo (denominación con la que se identifican a los elementos que en las NIIF se identifican como propiedad, planta y equipo) que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría (rentas empresariales) se compensará vía la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

A su vez, conforme al citado artículo 38 de la LIR, la depreciación se debe computar anualmente y a partir de la fecha en la que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas. Si solo se afecta parcialmente a la producción de rentas gravadas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción que a ello corresponda. En ningún caso puede hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

A su vez, en el artículo 41 de dicha norma, se indica que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes (de ser el caso ajustado por inflación conforme a las disposiciones legales en vigencia), incluidas las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Ahora bien, para efectos tributarios, según se desprende de las normas ya citadas, existen tres sistemas generales de depreciación:

1. Los edificios y construcciones serán depreciados con una tasa de 5% anual, mediante el método de línea recta (artículo 39 de la LIR y 22 inciso a de su reglamento).

Conforme a ello, la depreciación contable que se realice de este tipo de elemento de propiedad, planta y equipo deberá ser conciliada para efectos tributarios vía la Declaración Jurada Anual correspondiente. De este modo, si aquella es mayor al 5% anual, se producirá una adición a la renta neta y, si fuera menor, una deducción. En caso que no hubiera ya depreciación contable por realizar, pero sí tributaria, esta se reconocerá directamente en la Declaración Jurada como una deducción adicional.

2. En las explotaciones forestales y plantación de productos agrícolas de carácter permanente que den lugar a la depreciación del valor del inmueble o a la reducción de su rendimiento económico, se admitirá una depreciación del costo de adquisición. Esta será calculada en proporción al agotamiento sufrido. En esa medida, puede ocurrir que, a solicitud del interesado, la Sunat autorice la aplicación de otros sistemas de depreciación referidos al valor del bien agotable, en tanto sean técnicamente justificables (artículo 42 de la LIR).

3. En los demás elementos de propiedad, planta y equipo —para efectos fiscales—, se tomará la depreciación contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables respectivos. Ello se aplicará siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en el inciso b. del artículo 22 del Reglamento de la LIR, que se muestra en la Tabla 1 del presente documento (artículo 40 de la LIR y 22 del Reglamento).

En este caso, de producirse un registro contable de una depreciación mayor al porcentaje máximo permitido por la normatividad del Impuesto a la Renta, deberá realizarse la conciliación tributaria correspondiente por la vía de una adición en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta correspondiente. Ello supondrá que habrá, cuanto menos, un ejercicio en el que contablemente se haya completado la depreciación del elemento de propiedades, planta y equipo. Sin embargo, aún no se produjo el agotamiento de la depreciación para efectos tributarios, caso en el que deberá realizarse la deducción vía declaración jurada. También, deberá producirse en los ejercicios precedentes el registro contable del efecto de la diferencia temporal en el Impuesto a la Renta y, además, se debe contar con la documentación sustentatoria respectiva.

Tabla 1. Límites de tasa de depreciación para efectos tributarios

Bienes	Porcentaje anual de depreciación Hasta un máximo de:
1. Ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
4. Equipos de procesamiento de datos	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

Ahora bien, en la legislación peruana, se han establecido regímenes especiales de depreciación, en atención a promover determinados sectores económicos. En virtud de ello, se permite una denominada *depreciación acelerada*, que permite a los contribuyentes beneficiarios emplear porcentajes mayores a los señalados en el párrafo anterior. A partir de ello, se origina una aceleración en la recuperación del capital invertido, sea a través de cargo por depreciaciones mayores para los primeros años de utilización de los bienes, sea acortando su vida útil o aumentando el porcentaje de depreciación. El ejemplo emblemático de lo señalado es el caso de los bienes adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero, respecto de los cuales se debe considerar lo establecido en la ley 27394 y en el decreto legislativo 299.

Según dichas normas, los bienes que sean incorporados o adquiridos bajo arrendamiento financiero deberán ser considerados como activo fijo del arrendatario. Por lo tanto, deberán ser registrados en su contabilidad de acuerdo a lo establecido en las NIIF, a excepción de la depreciación, la cual se deberá efectuar en concordancia con la Ley del Impuesto a la Renta y normas reglamentarias. En ese caso, de manera excepcional, se puede aplicar como tasa máxima de depreciación anual la que resulte de la aplicación del método lineal, que se basa en la cantidad de años que establece el contrato respectivo. Ello se aplica siempre y cuando considere las características contempladas en el artículo 18 del decreto legislativo 299, el mismo que fue modificado por el artículo 6 de la ley 27394.

Otros ejemplos de lo señalado se han establecido en determinadas normas. En primer lugar, destaca el decreto legislativo 883, publicado el 9 de noviembre de 1996, que precisa que las nuevas inversiones efectuadas por los titulares de proyectos de inversión turística en infraestructura que constituyan servicios públicos

se depreciarán a razón del 10% anual. Ello se aplica en aquellos casos en los que tales inversiones hayan sido aprobadas por el organismo del sector competente en coordinación con el Mitinci. En segundo lugar, se encuentra la ley 27360, publicada el 31 de octubre de 2000, que establece un régimen de depreciación acumulada para los beneficiarios de la Ley de Promoción del Sector Agrario. En tercer lugar, está el decreto legislativo 1058, publicado el 28 de junio de 2008, que ha establecido un régimen de depreciación acelerada para la actividad de generación de energía eléctrica basada en recursos hídricos y otros renovables. Finalmente, se debe mencionar el decreto legislativo 1086, publicado el 28 de junio de 2008, que dispone un régimen de depreciación acelerada para la micro y pequeña empresa.

De otro lado, respecto a los casos señalados, conforme al artículo 43 de la LIR y al artículo 22 inciso i. de su reglamento, los bienes depreciables —excepto los inmuebles— que queden obsoletos o fuera de uso podrán, a opción del contribuyente:

- Seguir depreciándose anualmente hasta la total extinción de su valor
- Darse de baja por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo

Cabe referir que dicha regla, a juicio de la Administración Tributaria peruana (según consta en el *Informe 224-2007-SUNAT/2B0000*, del 27 de diciembre de 2007), no se aplica al valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a inmuebles que integran el activo fijo cuando son demolidos para la construcción de nuevas edificaciones que también serán activo fijo. Ahora bien, el desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.

Finalmente, cabe referir que, conforme al artículo 23 del *Reglamento* de la LIR, la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) —a opción del contribuyente— podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe. Lo señalado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento. En cuanto al destino del monto materia de depreciación (conforme a la interpretación establecida por el Tribunal Fiscal de los artículos 20 y 37 de la LIR), la deducción será considerada como una erogación que afectará el costo computable de los bienes producidos. Ello ocurrirá si es que la incidencia del elemento de propiedades, planta y equipo se presenta respecto al proceso productivo de dichos bienes. De lo contrario, afectará el gasto deducible del ejercicio que corresponde al negocio en su conjunto.

2.2. Sobre la normatividad contable relacionada con la presentación de estados financieros de las empresas peruanas

Como parte de la construcción del marco teórico requerido para esta investigación, es importante describir algunos aspectos, de carácter general que permitan comprender el esquema normativo peruano bajo el cual se prepara la información financiera de las empresas. Para ello, hay que iniciar por un análisis de la ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, promulgada el 10 de abril de 2006. El objetivo principal de esta ley es crear un marco legal con normas y procedimientos que permitan la armonización de la información contable, tanto de las entidades públicas como privadas.

El Sistema Nacional de Contabilidad se encuentra conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública (órgano rector del sistema), el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), las oficinas de contabilidad para las personas jurídicas de derecho público y de las entidades del sector público. Asimismo, lo conforman las oficinas de contabilidad para las personas naturales o jurídicas del sector privado.

En cuanto a la normatividad que regula los aspectos contables para las empresas privadas, el CNC tiene una gran responsabilidad, debido a que es el organismo que cuenta con la facultad para oficializar las NIIF en el Perú. Dichas normas —las NIFF— son de aplicación obligatoria para las empresas peruanas que se encuentran constituidas bajo el amparo de la Ley General de Sociedades⁴ (LGS), por lo que deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de acuerdo a lo que establece dicha ley. Asimismo, deberán tomar en cuenta las normas promulgadas por el CNC, lo cual en ambos casos nos lleva a la necesidad de analizar el proceso de adopción de las NIIF en el Perú (Díaz, 2010, p. 9).

La sección sexta de la LGS, denominada Estados Financieros y Aplicación de Utilidades, incluye —desde el artículo 221 al 233— obligaciones relacionadas con la presentación y aprobación de los estados financieros. Entre las disposiciones más relevantes de la ley, encontramos lo establecido en el artículo 223, que indica que una vez

finalizado el ejercicio el directorio debe formular la memoria, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas. De estos documentos debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado

⁴ La ley 26887, Ley General de Sociedades, del 19 de noviembre de 1997, entró en vigencia el 1 de enero de 1998.

de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido» (Congreso de la República del Perú, 1998). A su vez, el artículo 114 de la misma ley establece que la Junta Obligatoria Anual es la encargada de aprobar los estados financieros y la memoria anual, formulados de acuerdo a lo establecido en la sección sexta.

Es importante mencionar que la incorporación del modelo contable de las NIIF en la preparación de los estados financieros de las empresas peruanas tuvo su origen antes de la vigencia de la LGS. Ello respondió a acuerdos de la profesión contable adoptados en diversos Congresos de Contadores Públicos del Perú. En ellos, se recomendó su aplicación, dándole plena vigencia profesional desde el año 1986, aunque no tuviera el rango de ley.

Debido a la mayor incidencia de la globalización, se genera la necesidad de lograr una armonización contable, con aplicación de estándares internacionales que permitan mejorar la comparación y calidad de la información financiera. Esta situación motivó a que, en el año 1994, el CNC decida regularizar y oficializar en nuestro país el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos respectivos, descritos en el párrafo anterior. En torno a ello, además, se precisó que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el CNC y por las Normas Internacionales de Contabilidad o NIC (hoy NIIF), en lo que le sean aplicables (Consejo Normativo de Contabilidad, 1994).

En el Perú, existen otros organismos que cuentan con facultades para dictar normas relativas a la presentación de estados financieros de las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación, tal es el caso de la SMV y la SBS. Los aspectos relacionados con la normatividad establecida por la SMV serán

enfocados y analizados en el siguiente punto de esta investigación. Dentro de ese marco, se tendrá en cuenta el papel que desempeña en la normatividad de la información financiera de las empresas peruanas.

2.3. La Superintendencia del Mercado de Valores y la presentación de estados financieros

La SMV surge como Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (Conasev). Su ley orgánica la define como una institución pública que tiene como finalidad promover el mercado de valores, velar por el adecuado manejo de las empresas y normar la contabilidad de las mismas (Congreso de la República, 1992). Es importante realizar un análisis de su funcionamiento, antes de que se convierta en la actual SMV.

La Conasev tiene la facultad de

dictar las normas para elaborar y presentar los estados financieros individuales y consolidados y cualquier otra información complementaria, cuidando que reflejen razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de las empresas y entidades comprendidas dentro del ámbito de supervisión, de acuerdo con las normas contables vigentes en el país, así como controlar su cumplimiento. (Congreso de la República, 1992)

Asimismo, en el artículo 30 de la Ley de Mercado de Valores, encontramos que Conasev debe establecer las normas contables requeridas para

la elaboración de los estados financieros y notas correspondientes de los emisores y demás personas naturales y jurídicas que se encuentran bajo su control y supervisión, así como la forma de presentación de tales estados... la información financiera auditada será dictaminada por sociedades de auditoría que guarden independencia respecto de las personas jurídicas o patrimonio auditado. (Congreso de la República, 1996)

Hasta el año 2000, Conasev ejercía la supervisión de las personas jurídicas organizadas de acuerdo a la LGS y, por lo tanto, les requería la presentación anual de sus estados financieros auditados. Estos debían estar acordes a los niveles de ingresos brutos y activos totales, así como en concordancia con las normas establecidas por dicha institución.

Las atribuciones de la Conasev son modificadas con la ley 27323, publicada el 23 de julio de 2000. Bajo el argumento de que la presentación de información financiera constituía un sobre costo para las empresas, se estableció que solamente las empresas bajo la supervisión de Conasev presentarían información financiera a este organismo. Para ello, debían utilizar el *Reglamento y Manual para la Preparación de Información Financiera* de acuerdo con las NIC, publicado por esta institución (Conasev, 1999). A partir de ello, se excluía a un gran número de empresas de la obligación de presentar información financiera auditada o sin auditar a esta institución.

En el año 2008, entró en vigencia el *Manual Actualizado para la Preparación de Información Financiera*, el mismo que se encuentra acorde a las NIIF y que reemplaza al manual que se venía aplicando desde el año 2000 (Conasev, 2008). El objetivo de la actualización de este material —de uso obligatorio para las personas jurídicas que se encuentran bajo el ámbito de supervisión de Conasev— es que contribuya con la aplicación de las NIIF en la presentación de los estados financieros y que permita mejorar la cantidad y calidad de revelación de información basándose en estándares internacionales.

Es importante indicar que, en el año 2007, la cantidad de estados financieros anuales auditados (entre

individuales y consolidados) que presentaron las empresas emisoras de valores peruanas a Conasev fue de 291, en comparación a los 274 presentados en el año 2006 (Conasev, 2008, p. 64).

La Conasev, durante el periodo entre 2007 y 2009, realizó evaluaciones de cumplimiento de las NIIF con respecto a la información financiera presentada por las empresas supervisadas. Como resultado, se dispuso que, a partir de la información financiera anual auditada del ejercicio 2011, se aplicarían NIIF vigentes internacionalmente (Conasev, 2010). Ello se realizaba con el fin de propiciar que, a través de la aplicación de normas de alta calidad, se obtenga información confiable, transparente y comparable con empresas de otros países. De este modo, se facilitaba la toma de decisiones por parte de los inversionistas.

El 25 de junio de 2011, se publica la ley 29720, cuyo artículo 5 establece la obligación de que las empresas con ingresos por venta de bienes o prestación de servicios o activos totales iguales o mayores a 3000 Unidades Impositivas Tributarias⁵ deberán presentar y preparar sus estados financieros auditados a la Conasev de acuerdo con las NIIF, en los plazos y formas que la institución establezca. A la fecha de culminación de esta investigación —el 3 de mayo de 2012—, se emitieron las normas para la aplicación de dicha ley. Con la finalidad de homogenizar los criterios contables, se ha precisado que las NIIF aplicables son las que apruebe el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o *International Accounting Standards Board* (IASB). Con ello, se persigue no solo que el tipo de información financiera presentada por las empresas obligadas y su análisis comparativo sea confiable, sino también la aplicación de altos estándares de calidad que reflejen adecuadamente la situación de las

⁵ Para el año 2011, la UIT se estableció en S/. 3600.

empresas. Asimismo, considerando la complejidad que conlleva la aplicación de las NIIF, se ha establecido una gradualidad en su exigencia. Es decir, se aplicará en un primer tramo a aquellas las empresas que tengan ingresos o activos totales superiores a 30 000 UIT, así como las subsidiarias de empresas con valores inscritos en el Registro Público de Mercado de Valores, a partir del ejercicio económico 2013. En el caso de las demás empresas con ingresos ordinarios o activos totales superiores a 3000 UIT, dicha obligación será exigible a partir del ejercicio 2014.

El 28 de julio del 2011, se publica la ley 29782, Ley de Fortalecimiento de la Supervisión del Mercado de Valores, que se convierte en una iniciativa muy importante para el crecimiento del Mercado de Valores en nuestro país — que no está muy desarrollado—. Además, dicha ley permitirá atraer mayores inversiones en un clima de mayor transparencia. Es mediante esta ley que Conasev se transforma y convierte en la actual Superintendencia del Mercado de Valores (SMV).

2.4. Análisis de los elementos de propiedades, planta y equipo en los estados financieros de las empresas peruanas que se encuentran bajo la supervisión de la SMV

En el trabajo de investigación *El efecto de la depreciación en los resultados de las empresas peruanas que se encuentran bajo la supervisión de Conasev* (Díaz Becerra & Durán Rojo, 2011), se encuentra información relacionada con propiedades, planta y equipo en este tipo de empresas. Ello servirá de base para resaltar la importancia que tiene esta clase de activos en los estados financieros de las empresas peruanas y, por lo tanto, en el mayor alcance que pretende lograr esta investigación.

A partir de ello, se consideró un aspecto importante conocer cuál es el nivel de inversión —en este tipo de activos— alcanzado por estas empresas durante el año 2009. Para ello, se calculó la relación de inversión en propiedades, planta y equipo respecto al total de activos. Los resultados muestran que la gran mayoría de empresas (92 empresas de la muestra) realizó compras en un rango menor al 20% del total de este rubro.

En cuanto a la depreciación promedio que ha sido reconocida por estas empresas en sus estados financieros, podemos observar que la tasa promedio de depreciación de la mayoría de empresas analizadas (66 empresas) se ubica en un rango que no supera el 5% anual. Ello lleva a una interpretación inicial de que las expectativas de uso de este tipo de activos es similar en las empresas, independientemente del sector económico en que desarrollan sus actividades. En el caso de las empresas del sector minero, cerca del 60% muestra una tasa promedio que se ubica entre 5% a 10%.

Del análisis del porcentaje que representan los elementos de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados —que aún se mantienen en uso— respecto al costo total de dichos activos, encontramos como resultado que 41 empresas no revelan información al respecto. Del mismo análisis, se observa que, de las empresas que revelan tener activos totalmente depreciados aún en uso, 22 de ellas tienen activos que se ubican en un rango menor al 20% del total de propiedades, planta y equipo; 17 empresas, en un rango de 20% a 40%; y 18 empresas, en un rango de 40% a 60%. En conjunto, tenemos que el 57% de empresas analizadas tiene este tipo de activos en un rango que se ubica entre 20% a 60%.

Se consideró de igual importancia analizar si las tasas de depreciación aplicadas a cada elemento de propiedades, planta y equipo coinciden con las tasas máximas establecidas en la LIR. El resultado de este análisis nos muestra que el 58% de empresas revela tasas de depreciación que coinciden con las tasas máximas de depreciación incluidas en dicha ley. Es importante resaltar que, en el caso de las empresas comerciales, la proporción de similitud en la aplicación de tasas de depreciación contable —en comparación con las tasas tributarias— es mayor que en los otros sectores económicos.

3. Análisis de las diferencias que se originan de la aplicación de las normas contables y de las normas tributarias en los elementos de propiedades, planta y equipo

Si se tiene en cuenta los aspectos analizados en los capítulos anteriores, podemos afirmar que existe una relación directa entre los resultados que se obtienen basándose en las normas de la contabilidad financiera y los correspondientes obtenidos basados en las normas tributarias vigentes. Sin embargo, también es evidente que existen diferencias entre ambas normas, las mismas que son expuestas y comparadas en la Tabla 2.

Tabla 2

TRATAMIENTO ESTABLECIDO EN EL MODELO CONTABLE DE LAS NIIF	TRATAMIENTO ESTABLECIDO EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS
Definición de costo	
<p><i>Costo</i> es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados. También, puede aludir al valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable el importe que se atribuye a ese activo en el momento en que se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF. Ejemplo de ello es la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones (fuente: párrafo 6 de la NIC 16).</p>	
Importe en libros	
<p>Importe en libros: es aquel por el que se reconoce un activo una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (fuente: párrafo 6 de la NIC 16).</p>	
Definición de depreciación	
<p>Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil (fuente: párrafo 6 de la NIC 16).</p>	<p>El Tribunal Fiscal indica que es una forma de recuperación de capital invertido, que debe ser reconocida en razón del desgaste u obsolescencia de los bienes del activo de una empresa. Dentro de ese esquema, no debe verse enervada la posibilidad de su deducción por el hecho de que dichos bienes no hayan sido utilizados en un determinado tiempo (Fuente: <i>RTF 633-1-2006</i> del 3 de febrero de 2006).</p>

Deducción de la depreciación	
El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo (fuente: párrafo 48 de la NIC 16).	En la mayoría de casos, la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables. Ello es aplicable siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la legislación del IR para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. En el resto de casos, la depreciación aceptada para efectos tributarios no tendrá ninguna vinculación con la reconocida para efectos contables.
Valor razonable	
Importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (fuente: párrafo 6 de la NIC 16).	
Pérdida por deterioro	
Deberá reconocerse un gasto por deterioro cuando existen activos cuyo valor en libros no pueda ser recuperado totalmente por la entidad. Este gasto se determina comparando el costo en libros con el valor razonable del bien (neto de costos de venta estimados por su enajenación) y el valor de uso (flujos futuros descontados que se estima generará el activo). Se elegirá el que resulte mayor (fuente: párrafos 8 al 12 de la NIC 36).	Las pérdidas por deterioro no son reconocidas por las normas tributarias vigentes. El activo deberá seguir depreciándose hasta el término de su vida útil. De producirse su enajenación o baja antes del término de su vida útil estimada, el costo pendiente de depreciar será dado de baja con efecto en resultados.
Valor residual de un activo	
Alude al importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento. Ello ocurrirá después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil (fuente: párrafo 6 de la NIC 16).	No se reconoce el valor residual de un activo. Considerando que, financieramente, el valor residual no se deprecia, el mismo no será deducible, sino hasta la baja del bien (desuso, obsolescencia, venta, donaciones o destrucción). En el artículo 41 de la LIR, se indica que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes (de ser el caso ajustado por inflación conforme a las disposiciones legales en vigencia), ello incluye las mejoras incorporadas con carácter permanente.
Vida útil	
Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad. También, refiere al número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad (fuente: párrafo 6 de la NIC 16).	En la mayoría de los casos, no se realiza estimación de la vida útil, se utiliza las tasas de depreciación señaladas por la LIR o los límites que ella indica.
Revisión de la vida útil	
El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual. 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 (fuente: párrafo 51 de la NIC 16).	No se reconoce la revisión de la vida útil y del valor residual.

Suspensión de la depreciación	
La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción (fuente: párrafo 55 de la NIC 16).	No se permite la suspensión de la depreciación.
Componetización de activos	
Se depreciará, de forma separada, cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con respecto al costo total del elemento (fuente: párrafo 43 de la NIC 16).	La componetización de activos se realiza basándose en el valor actual de los bienes y en estimaciones. Para efectos tributarios, debe considerarse el costo tributario histórico (original y real) del activo. En buena cuenta, la LIR no reconoce esta metodología para la depreciación con fines tributarios.
Costos de desmantelamiento	
Refiere a la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, y a la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. También, alude a la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo con propósitos distintos al de producción de inventarios (fuente: inciso c. del párrafo 16 de la NIC 16).	No se reconoce los costos de desmantelamiento.
Tratamiento de la diferencia de cambio	
Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial —ya se hayan producido durante el ejercicio o en estados financieros previos— se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que aparezcan (fuentes: párrafo 28 de la NIC 21).	El inciso f. del artículo 61 de LIR indica que las diferencias de cambios originadas por la actualización de los pasivos en moneda extranjera (que estén directamente vinculados a la adquisición de activos fijos) deben capitalizarse y formar parte del costo del activo.
Error en el cálculo de la depreciación	
Los errores materiales, en ocasiones, no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (Fuente: párrafo 41 de la NIC 8).	La corrección de errores en el cálculo de la depreciación correspondiente a ejercicios anteriores no es deducible para efectos del Impuesto a la Renta. Según el artículo 38 de la LIR, la depreciación se debe computar anualmente y a partir de la fecha en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas. En ningún caso, puede hacerse incidir, en un ejercicio gravable, depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.
Ajustes por inflación	
Los efectos del ajuste por inflación incluidos en las partidas de un elemento de propiedades, planta y equipo deben corresponder solo al ajuste generado en épocas de hiperinflación. Se debe tener en cuenta que el Perú dejó de ser considerado como una economía hiperinflacionaria a partir del año 1994 (fuente: párrafos 8 y 38 de la NIC 29).	El valor en libros de algunos elementos de propiedades, planta y equipo incorpora el efecto del ajuste por inflación de los años 1995 a 2004.

Revaluaciones voluntarias	
Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo, como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación con respecto a ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación (fuente: párrafos 39 y 40 de la NIC 16).	La regla es que las revaluaciones voluntarias no tienen efecto tributario, salvo en el caso de reorganización de sociedades. Efectivamente, es posible que, en el marco de una reorganización de sociedades, el contribuyente dé efectos tributarios al mayor valor revaluado contablemente de los activos transferidos, lo que ocurrirá con el reconocimiento de un ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta. En ese caso, la depreciación que se realice posteriormente se calculará sobre la base del valor del bien, incluido el monto de la revaluación.
Bienes adquiridos por arrendamiento financiero antes hasta el 31 de diciembre de 2000	
Los bienes adquiridos por arrendamiento financiero hasta el 31 de diciembre de 2000 son considerados como elementos de propiedades, planta y equipo. En ese caso, la depreciación es considerada como gasto; asimismo, la pérdida por diferencia de cambio y los intereses generados por la deuda del arrendamiento financiero son considerados como gastos. (Fuente: párrafos 20 y 21 de la NIC 17).	De acuerdo a las normas tributarias vigentes hasta el 31 de diciembre de 2000, los pagos relacionados con bienes adquiridos por arrendamiento financiero son considerados como costo o gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, la depreciación y la pérdida por diferencia de cambio no son deducibles. Los intereses y el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) son considerados como deducibles.
Bienes adquiridos por arrendamiento financiero a partir del 1 de enero de 2001	
Los bienes adquiridos por arrendamiento financiero a partir del 1 de enero de 2001 son considerados como elementos de propiedades, planta y equipo. En esa medida, la depreciación es considerada como gasto. Del mismo modo, la pérdida por diferencia de cambio y los intereses generados por la deuda del arrendamiento financiero son considerados como gastos (fuente: párrafos 20 y 21 de la NIC 17).	De acuerdo a las normas tributarias vigentes desde el 1 de enero de 2001, los bienes adquiridos por arrendamiento financiero son considerados como elementos de propiedades, planta y equipo. En esos casos, la depreciación es considerada como gasto. De igual manera, la pérdida por diferencia de cambio y los intereses generados por la deuda del arrendamiento son considerados como gastos.
Clasificación de piezas de repuesto y equipo auxiliar	
Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espera utilizar durante más de un periodo, cumplen normalmente las condiciones para ser calificadas como elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizarán como propiedades, planta y equipo (fuente: párrafo 8 de la NIC 16).	Los repuestos deben ser reconocidos como existencias y, por lo tanto, tratarse como tales. En los casos que se observen activos fijos registrados indebidamente como inventarios, estos deberán ser depreciados para efectos tributarios. Ello se aplica a partir del momento de su uso efectivo y no desde el momento en que se encuentren disponibles para su uso.

4. Conclusiones y recomendaciones

Las principales conclusiones que surgen de la comparación de las normas contables y la norma fiscal —relacionada con los elementos de propiedades, planta y equipo—, abordadas en este trabajo de investigación, se presentan a continuación.

- a) En muchos países, surgen diferencias entre el tratamiento establecido por las normas contables y el establecido por las normas fiscales. En el caso peruano, se observa que surgen varias diferencias entre ambas normatividades para el tratamiento de los elementos de propiedades, planta y equipo.
- b) De la comparación general de las norma contables y la norma fiscal relacionada con los elementos de propiedades, planta y equipo, encontramos que la jurisprudencia tributaria ha ido completando los alcances interpretativos de las normas fiscales. En muchos casos, lo ha realizado utilizando como criterio esclarecedor lo establecido en las normas contables, haciendo cada vez más referencia a lo indicado por las NIIF.
- c) Las normas fiscales siguen vinculadas a la base de medición del costo histórico, mientras que las normas contables —en particular el modelo contable de las NIIF— han evolucionado constantemente, migrando a una base de medición de valor razonable. Esta circunstancia se evidencia en varios aspectos relacionados con los elementos de propiedades, planta y equipo.
- d) Las normas fiscales se han quedado ancladas a conceptos y definiciones incluidos en la doctrina contable, los mismos que ya no se encuentran vigentes, como por ejemplo, el concepto de activo fijo. Es recomendable que la normatividad fiscal incorpore los conceptos y definiciones del modelo contable de las NIIF que está vigente en nuestro

país. Ello debe contribuir a una mejor interpretación de las normas fiscales.

- e) Las normas fiscales no deben condicionar la deducción de la depreciación al hecho de que esta se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables.
- f) Es importante resaltar que las diferencias que surgen entre el tratamiento de las normas contables y el tratamiento de las normas fiscales tienen su base principal en el hecho de que los objetivos de la contabilidad financiera son distintos a los objetivos fiscales. Por lo tanto, al momento de preparar la información financiera, prevalece lo establecido en las normas contables, siempre y cuando, estas se encuentren vigentes internacionalmente. Tal es el caso de la depreciación, entre otros; esta debe aplicar lo establecido en las NIIF correspondientes.

Referencias bibliográficas

- Beltrán, Gris & Asociados S. Civil de R. L. (2011). *Globalización contable. Guía para la adopción de los IFRS*. Lima: Editorial Planeta S.A.
- Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores (1999). *Resolución CONASEV 103-99-EF/94.10*. 24 de noviembre.
- (2007). *Informe 224-2007-SUNAT/2B0000*. 27 de diciembre.
- (2008a). *Resolución Gerencia General 010-2008-EF/94.01.2*. 3 de marzo.
- (2008b). *Memoria de la Conasev*. Lima.
- (2010). *Resolución CONASEV 102-2010-EF/94.01.1*. 14 de octubre.
- Congreso de la República del Perú (1984). Decreto Legislativo 299. *Ley de Arrendamiento Financiero*. 26 de julio.
- (1992). Decreto ley 26126. *Texto Único Concordado de la Ley Orgánica de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores*. 30 de diciembre.

- (1996). Decreto Legislativo 861. *Ley de Mercado de Valores*. 21 de octubre.
- (1997). *Ley 26887, Ley General de Sociedades*. 19 de noviembre.
- (2000a). *Ley 27323. Ley que modifica el decreto Ley 26126, Ley Orgánica de Conasev*. 23 de julio.
- (2000b). *Ley 27394. Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo 299*. 29 de diciembre.
- (2000c). *Ley 27360. Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario*. 31 de octubre.
- (2006). *Ley 28708. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad*. 10 de abril.
- (2008). Decreto Legislativo 1058. *Decreto Legislativo que promueve la inversión en la actividad de generación eléctrica con recursos hídricos y con otros recursos renovables*. 28 de junio.
- (2011a). *Ley 29720. Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales*. 25 de junio.
- (2011b). *Ley 29782. Ley de Fortalecimiento de la Supervisión del Mercado de Valores*. 28 de julio.
- Consejo Normativo de Contabilidad (1994). *Resolución 5-94-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad*. 18 de abril.
- Díaz, Oscar (2009). *El Plan Contable, las NIIF y el país de las prórrogas*. *Revista Análisis Tributario*, 22 (263), 19-22.
- Díaz, Oscar (2010). Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas. *Contabilidad y Negocios*, 5(10), 5-28.
- Díaz, Oscar & Luis Durán (2011). *El efecto de la depreciación en los resultados de las empresas peruanas que se encuentran bajo la supervisión de Conasev*. VII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad. Punta Cana, junio.
- Doupnik, Timothy & Héctor Perera (2007). *Contabilidad Internacional*. México: Mc Graw Hill Interamericana.
- Durán, Luis (2011a). Contabilidad y crisis financiera. Panorama del debate actual. *Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario*, 2, 4-5.
- Durán, Luis (2011b). ¿Vino nuevo en odres viejos? Estado actual de la relación entre el Derecho Tributario y la Contabilidad. *Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario*, 1, 4-5.
- Meigs, Robert, Mary Meigs & Mark Bettner (1998) *Contabilidad: la base para las decisiones gerenciales*. Décima edición. Bogotá: Mc GrawHill.
- Ministerio de Economía y Finanzas (1994). *Decreto Supremo 122-94-EF Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta*. 19 de setiembre.
- Ministerio de Economía y Finanzas (1999). *Decreto Supremo 194-1999-EF Decreto que modifica el Reglamento de Ley de Impuesto a la Renta*. 31 de diciembre de 1999.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2004). *Decreto Supremo 179-2004-EF Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta*. 8 de diciembre.
- Tua, Jorge (1983). *Principios y Normas de Contabilidad*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Vílchez, Percy (2008) La armonización de Normas Contables en los países de América. *Revista Contabilidad y Negocios*, 3 (5), 5-10.

Sitios web recomendados

- Grupo Aele (2011). *Aele*. <http://www.aele.com>. Fecha de consulta: 19 de octubre de 2012.
- International Financial Reporting Standard (2012). *IFRS Foundation and de IASB*. <http://iasb.org.uk>. Fecha de consulta: 19 de octubre de 2012.
- Ministerio de Economía y Finanzas (s.f.). *Consejo Normativo de Contabilidad*. http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1376&Itemid=101206. Fecha de consulta: 19 de octubre de 2012.
- Superintendencia de Mercado de Valores (s.f.). *SMV Superintendencia de mercado de valores*. <http://www.smv.gob.pe>. Fecha de consulta: 19 de octubre de 2012.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (1997-2012). *SUNAT*. <http://www.sunat.gob.pe>. Fecha de consulta: 19 de octubre de 2012.

Fecha de recepción: 31 de agosto de 2012
 Fecha de aceptación: 05 de octubre de 2012
 Correspondencia: odiaz@pucp.edu.pe
lduran@pucp.edu.pe
avalencia@pucp.edu.pe