



UNIVERSIDAD NACIONAL DE TUMBES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Escuela Académico - Profesional de Contabilidad

TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE
CONTADOR PÚBLICO

LOS COSTOS POSTERIORES DE LOS ACTIVOS FIJOS Y
SUS EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
A LA RENTA DE LAS EMPRESAS
COMERCIALIZADORAS DE INSUMOS ACUÍCOLAS DE
TUMBES 2016

AUTORES

Bach. Elizabeth Francческа Nizama Agurto
Bach. Shirley Mabel Vásquez Guerrero

TUMBES, PERÚ
2017



UNIVERSIDAD NACIONAL DE TUMBES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Escuela Académico - Profesional de Contabilidad

TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE
CONTADOR PÚBLICO

LOS COSTOS POSTERIORES DE LOS ACTIVOS FIJOS Y
SUS EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
A LA RENTA DE LAS EMPRESAS
COMERCIALIZADORAS DE INSUMOS ACUÍCOLAS DE
TUMBES 2016

AUTORES

Bach. Elizabeth Franccesca Nizama Agurto

Bach. Shirley Mabel Vásquez Guerrero

TUMBES, PERÚ

2017

DECLARACIÓN DE ORIGINALIDAD

Nosotras, Elizabeth Franccesca Nizama Agurto y Shirley Mabel Vásquez Guerrero, declaramos que los resultados reportados en esta tesis, son producto de nuestro trabajo con el apoyo permitido de terceros en cuanto a su concepción y análisis. Asimismo, declaramos que hasta donde sabemos no contiene material previamente publicado o escrito por otra persona excepto donde se reconoce como tal a través de citas y con propósitos exclusivos de ilustración o comparación. En este sentido, afirmamos que cualquier información presentada sin citar a un tercero es de nuestra propia autoría. Declaramos, finalmente, que la redacción de esta tesis es producto de nuestro trabajo con la dirección y apoyo de mi asesor de tesis y mi jurado calificador, en cuanto a la concepción y al estilo de la presentación o a la expresión escrita.

Elizabeth Franccesca
Nizama Agurto

Shirley Mabel
Vásquez Guerrero

ACTA DE REVISIÓN Y DEFENSA DE TESIS

RESPONSABLES

Bach. Elizabeth Francesca Nizama Agurto

EJECUTORA

FIRMA

Bach. Shirley Mabel Vásquez Guerrero

EJECUTORA

FIRMA

CPC Juan Francisco Súclupe Chaname

ASESOR

FIRMA

JURADO DICTAMINADOR

Dr. Oscar Fernando Sandoval Rodríguez

PRESIDENTE

Dr. Luis Edilberto Cedillo Peña

SECRETARIO

Mg. Pedro Abilio García Benites

VOCAL

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación está dedicado principalmente a Dios por habernos permitido llegar hasta este momento especial de nuestras vidas y habernos dado salud para lograr cada uno de nuestros objetivos.

A nuestros padres por habernos apoyado en cada momento de este proceso; con cada consejo, cada muestra de amor y por la motivación constante que nos ha permitido ser las personas que somos ahora y salir adelante con mucho esfuerzo.

A nuestra familia y amigos que siempre estuvieron pendientes en todo lo que realizábamos, nunca dejaron de alentarnos y sobre todo apoyarnos.

Las autoras

AGRADECIMIENTO

A Dios porque bajo su bendición, nos permite presentar este trabajo.

A nuestros padres, los cuales nos han motivado durante nuestra formación profesional siendo parte de esta experiencia y sin duda su amistad, consejos, apoyo, ánimo y compañía en los momentos más difíciles han ayudado a que nosotros logremos concluir.

A nuestros maestros por su esfuerzo y dedicación, quienes, con sus conocimientos, su experiencia, su paciencia nos motivaron.

A nuestro asesor Juan Francisco Suclupe Chaname por su apoyo, coordinación y asesoría en desarrollo de la tesis.

CONTENIDO

RESUMEN	xiii
ABSTRACT	xiv
1. INTRODUCCIÓN	xv
2. MARCO DE REFERENCIAL DEL PROBLEMA	16
2.1. ANTECEDENTES.....	16
2.2. BASES TEÓRICAS CIENTÍFICAS	18
2.2.1. Costos posteriores	18
2.2.2. Costos posteriores-Intereses relacionados con los activos fijos. 21	
2.2.3. Costos posteriores-estimación de los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación.	21
2.2.4. Costos posteriores-diferencia de cambio.....	23
2.2.5. Depreciación de un Activo	24
2.2.6. Efectos tributarios de los costos posteriores en los estados financieros	25
2.3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS	28
2.3.1. Activo Fijo.....	28
2.3.2. Costo	28
2.3.3. Costos posteriores	28
2.3.4. Depreciación	29
2.3.5. Impuesto a la renta	29
2.3.6. Renta bruta.....	29
2.3.7. Renta neta	30
2.3.8. Desmantelamiento, retiro o rehabilitación de activos fijos	30
2.3.9. Reparación tributario.....	30
2.3.10. Empresa.....	30

2.3.11.	Empresas comercializadoras	31
2.3.12.	Insumos acuícolas.....	31
3.	MATERIAL Y MÉTODOS	32
3.1.	TIPO DE ESTUDIO Y DISEÑO DE CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS	
	32	
3.2.	POBLACIÓN Y MUESTRA.....	32
3.2.1.	Población.....	33
3.2.2.	Muestra	33
3.3.	MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	33
3.3.1.	Método de Investigación.....	33
3.3.2.	Técnicas de Investigación	34
3.4.	PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS.....	35
4.	RESULTADOS	36
4.1.	COMPARACIÓN DE LOS COSTOS POSTERIORES E INTERESES RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS FIJOS.	36
4.2.	CÁLCULO LOS COSTOS POSTERIORES DE DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN DE UN ACTIVO FIJO.....	39
4.3.	IDENTIFICACIÓN DE LOS COSTOS POSTERIORES DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ORIGINADAS POR PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA RELACIONADOS CON ACTIVOS FIJOS.....	47
4.4.	DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y DEDUCCIÓN DE LA RENTA NETA DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	55
4.5.	ANÁLISIS DE LOS COSTOS E INGRESOS AFECTOS AL IMPUESTO A LA RENTA.....	58
4.5.1.	Ventas Nacionales y Exportaciones	58
4.5.2.	Diferencia de Cambio	58

4.5.3.	Costo de Ventas (PEPS)	59
4.5.4.	Costo de Producción.....	60
4.5.5.	Costos Posteriores	61
5.	DISCUSIÓN	63
6.	CONCLUSIONES	65
7.	RECOMENDACIONES	66
8.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67
7.	ANEXOS	70

RESUMEN

El presente trabajo de investigación ha sido elaborado con el objetivo de indagar acerca de la incidencia que tienen los costos posteriores en activos fijos en la determinación del impuesto a la renta en las empresas comercializadoras de insumos acuícolas de Tumbes, ya que el adecuado reconocimiento y medición contable es la base fundamental para identificar las incidencias tributarias que estos podrían acarrear.

Este informe busca medir que efectos tienen los costos posteriores de los activos fijos en la determinación del Impuesto a la Renta en el caso de las Empresas Comercializadoras de Insumos Acuícolas de Tumbes y cuál es su incidencia, Comparar los Costos Posteriores e Intereses relacionados con los activos fijos, Determinar la Renta bruta del Impuesto a la renta y Deducir la Renta Neta del Impuesto a la renta.

Dentro de este contexto, el tema desarrollado en el presente informe abarca aspectos contables y tributarios de los costos posteriores en activos fijos; desde lo que corresponde al reconocimiento, medición hasta su incidencia tributaria que repercute en la determinación del impuesto a la renta.

Palabras claves:

Activo fijo, costos posteriores, impuesto a la renta, adiciones, deducciones, desmantelamiento, diferencia de cambio, estados financieros, incidencia, interés y normas.

ABSTRACT

The present research work has been developed with the objective of investigating the incidence that subsequent costs have on fixed assets in the determination of income tax in companies marketing aquaculture inputs of Tumbes, as the appropriate recognition and measurement accounting is the fundamental basis to identify the tax incidents that these could entail.

This report seeks to measure the effects of the subsequent costs of fixed assets in the determination of Income Tax in the case of the Commercialization Companies of Aquaculture Supplies of Tumbes and what is their incidence, Compare the Subsequent Costs and Interests related to the assets fixed, Determine the gross income of income tax and deduct the net income from income tax.

Within this context, the theme developed in this report covers accounting and tax aspects of subsequent costs in fixed assets; from what corresponds to the recognition, measurement to its tax incidence that affects the determination of the income tax.

Keywords:

Fixed assets, subsequent costs, income tax, additions, deductions, dismantling, exchange difference, financial statements, incidence, interest and standards.

1. INTRODUCCIÓN

El adecuado reconocimiento y medición contable es la base fundamental para identificar las incidencias tributarias que estos podrían acarrear.

Los activos fijos tienen una importancia en los negocios, ya que si se posee la información correcta de los mismos se puede conocer el pasado, vigilar el presente y programar el futuro de las inversiones del negocio, tanto a corto o largo plazo.

Por ello es necesario identificar y contar con la información precisa de los bienes que lo componen, disponiendo de sus principales datos.

Cuando se incurra en un desembolso con posterioridad a la adquisición de un bien la empresa tendrá las siguientes posibilidades reconocerlo como gasto o costo. Es por eso que el presente trabajo de investigación abarca las divergencias que actualmente existen en la norma contable como en la tributaria para definir costos posteriores.

Cuyo propósito es determinar si los costos posteriores en los activos fijos, tales como, desmantelamiento, retiro, rehabilitación, interés y diferencia de cambio inciden la determinación del impuesto a la renta en las empresas comercializadoras de insumos acuícolas de Tumbes.

2. MARCO DE REFERENCIAL DEL PROBLEMA

2.1. ANTECEDENTES

Lisset (2013) en su tesis Aplicación de las NIIF'S para lograr mejorar el tratamiento contable de activo fijo empleado por las empresas de transporte de carga del grupo Aruntani, realizada en la Universidad Nacional de Trujillo, menciona que Ajani SAC posee más del 70% de unidades de transporte como parte de sus activos, en su mayoría remolcadores; en definitiva estos equipos deberían registrarse en el Módulo de Activo Fijo con sus respectivos componentes, lo que implica según normativa evaluar la vida útil de cada uno de ellos con la finalidad de asignar el tiempo de depreciación correcto, las tasaciones que se muestran en este informe, nos revelan las diferencias entre cada componente de las unidades en mención, así tenemos que un remolcador está compuesto por cabina, motor, transición y chasis, el orden en que fueron mencionados está directamente relacionado con el tiempo de vida útil de cada uno de ellos.

Castro y Goicochea (2015) en su tesis aplicación de la revaluación voluntaria de activos fijos y su incidencia en la situación económica y financiera de la Empresa Sánchez Rico Ingeniería y Construcción S.A. año 2014, concluyen que la depreciación es un punto importante a tratar cuando se quiere aplicar la revaluación porque no solo tiene incidencia en el estado de situación financiera de la empresa sino también tiene incidencia en el estado de resultados de la empresa, debido a que la depreciación de la revaluación no tiene un origen basado en un costo pagado, sino en un valor adicional por revaluación, por lo que el cargo a

resultados es por la amortización del valor adicional de la revaluación. La revaluación de activos no produce un ingreso para la empresa, porque se tiene un gasto por depreciación de un activo fijo que no ha producido ingresos mayores, pero la depreciación influye directamente en el estado de resultados a partir del siguiente año 2015, influye también la incidencia tributaria producto de la revaluación voluntaria de activos fijos que genera un pasivo diferido, que en los próximos años tiene que regularizarse contra la cuenta 40 – tributos por pagar.

Garay y Vangieri (2013) en su investigación Nuevas normas de medición contable menciona que la depreciación deberá comenzar al momento de manifestarse cualesquiera de los factores de pérdida del valor de los bienes, es decir, puede comenzar la amortización al momento de la puesta en marcha, o desde la compra, producción de los bienes, aun cuando ellos no hubieran sido puestos en marcha. En caso de haberse contabilizado un revalúo técnico, las amortizaciones posteriores a esa fecha se computarán sobre la base de los importes surgidos de él. En caso de modificaciones de los elementos de juicio considerados para su determinación, deberán adecuarse en consecuencia las amortizaciones posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos”.

Odonel, Sergio (2013), señala en su tesis Valores revaluados y/o deteriorados de la cuenta propiedad planta y equipo de una empresa comercializadora de aluminio presentada a la universidad de San Carlos de Guatemala que cuando se revalúen los activos fijos se debe tomar en consideración lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad número dieciséis (16), el estado físico y la generación de futuros beneficios producto de la utilización de éstos, lo que permite que se actualicen los valores de los activos fijos que generan la producción y rentabilidad a la empresa.

Mozariegos (2015) en su tesis sobre el tratamiento contable del rubro propiedades, planta y equipo e ingresos en una central hidroeléctrica, de

acuerdo con normas internacionales de información financiera presentada a la universidad de San Carlos de Guatemala, comprueba que el modelo de revaluación el activo es registrado a su valor razonable a la fecha de la revaluación.

Las ventajas del modelo de revaluación es tener un indicador de los valores actuales de los activos de la entidad, recuperar el valor de los activos históricos mejorando la condición del balance y contar con bases fieles para estimar plazo y monto de efectivo requerido para el reemplazo de dichos activos.

2.2. BASES TEÓRICAS CIENTÍFICAS

2.2.1. Costos posteriores

Luz Hirache (2014) con el título Costos posteriores de los activos inmovilizados – Incidencia Tributaria y Contable en la revista Actualidad Empresarial Nª300 – Primera Quincena Abril, menciona que en el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, se señala que la renta bruta está constituida por la diferencia entre los ingresos afectos al impuesto obtenidas en el ejercicio gravable por enajenación de bienes y el Costo Computable de dichos bienes; siempre que dicho costo se encuentre debidamente sustentado con comprobante de pago. En esta primera parte de la norma se determina que el costo computable es deducible para fines de determinar la renta bruta, además la mencionada deducción solo procede si se cuenta con comprobante de pago; este requerimiento es obligatorio desde el 01.01.13, mediante la modificación efectuada por el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 11121. Esta normativa establece el que el Costo Computable de los bienes enajenados, comprende el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas

contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Pedro Castillo (2016) en su libro, depreciación de activos fijos-requisitos nos precisa que 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 reconocerlo como gasto o costo. Los Desembolsos posteriores en bienes de propiedad de terceros 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 a los desembolsos reembolsables procederán 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. Los Desembolsos no serán 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 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.

Para que los costos posteriores se incluyan como costo del bien deben 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) y que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros y el costo del activo para la empresa pueda ser valorado con fiabilidad (párrafo 7 de la NIC 16). Para 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 como: Adiciones a los desembolsos efectuados para aumentar la capacidad de producción o de servicio de los bienes. Mejoras; lograr el perfeccionamiento, remplazando un elemento del activo, por el que se encuentra en funcionamiento en la actualidad y Reemplazos; sustitución de un bien por un activo. Podemos tomar como ejemplo: el reemplazo de un motor de una maquinaria.

En esta clasificación resulta aplicable lo que indica el inciso h) del Reglamento del Impuesto a la Renta nos dice que 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. Como activo a las Mejoras y/o adaptaciones, Reemplazos importantes y como gasto a las reparaciones, Reposición y Mantenimiento.

2.2.2. Costos posteriores-Intereses relacionados con los activos fijos.

Juan Francisco (2013) en su libro Estrategias para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación de NIIF y Normas Tributarias, hace mención al párrafo 8 de la NIC 23 Costos de Financiamiento, establece que los intereses provenientes de préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos apto se contabilizaran como parte del costo de dichos activos. Un activo apto es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.

2.2.3. Costos posteriores-estimación de los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación.

Juan Francisco (2013) en su libro Estrategias para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación de NIIF y Normas Tributarias, detalla que existe otro concepto que puede integrar el costo de los activos fijos, importe sobre el que se calcula la depreciación, se trata de la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del activo, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. El párrafo 16 de

NIC 16 Propiedad, planta y equipo, señala que esta estimación debe integrar el costo cuando constituyan una obligación en que se incurre cuando se adquiere el activo fijo o como consecuencia de haber utilizado dicho bien durante un determinado periodo.

Alejandro Ferrer (2010), señala que uno de los componentes del costo de los elementos del activo fijo es el correspondiente a los costos de desmantelamiento o retiro de un activo fijo, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se ubica, siempre que constituya una obligación para la entidad por el uso del activo durante un determinado período, tal como lo estipula la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo.

Actualmente, es muy común que los Estados exijan a las empresas que cuiden el medio ambiente. Por ejemplo, las empresas mineras que firman contratos de carácter ecológico con el Gobierno acuerdan que al término de la explotación de las minas se retiren o desmonten los activos, así como se reparen los lugares donde estaban instalados. También se da el caso que una empresa instala una máquina en un local arrendado con la obligación que al término del contrato de arrendamiento, y al dejar el local, lo deje como se lo habían entregado y, por lo tanto, la empresa tiene que desmontar la máquina y reparar el local.

Al respecto, hay que recordar que de acuerdo con la NIC 37 - Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, se exige que debe contabilizarse una provisión (pasivo) cuando exista una obligación presente (legal o implícita) nacida de un hecho pasado de desprenderse de recursos (flujos) para cancelar la obligación, los cuales se pueden estimar confiablemente. Por lo tanto, en los ejemplos presentados en el párrafo anterior se genera una provisión porque existe una obligación presente nacida del contrato con el Gobierno o perpetuo del local (hechos pasados)

que va originar un desembolso (flujo de efectivo hacia fuera) y que se puede estimar confiablemente.

Otro asunto que menciona la referida NIC 37 es que cuando el desembolso para liquidar la provisión va a ocurrir posteriormente, esta provisión debería descontarse (valor presente) tomando en cuenta el costo del dinero. Esta situación se da en los ejemplos presentados. Ahora bien, si la provisión a valor presente ya fue determinada, ésta debe efectuarse con cargo al costo inicial del activo fijo.

La citada NIC 37 establece que las provisiones deben ser objeto de revisión en cada cierre del balance anual, lo cual puede originar incrementos en su valor descontado. Estos incrementos por actualización se reconocerán como un costo financiero.

Cuando exista la obligación de desmontar o rehabilitar el lugar donde se instalaron los activos fijos se debe estimar el costo de tal obligación, traerla a valor presente y considerarla como costo inicial del activo. En los años siguientes, el aumento del valor presente de la provisión la debemos contabilizar como gasto financiero.

2.2.4. Costos posteriores-diferencia de cambio

Juan Francisco (2013), señala que para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación de NIIF y Normas Tributarias, señala que hasta el 31 de diciembre del 2012, el TUO de la LIR en su artículo 61 inciso f) dispone que 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 balance general o por los pagos efectuados durante el ejercicio, deberán afectar el costo del activo. Agrega que 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. Para efectos contables, toda la diferencia de cambio afecta el resultado del ejercicio. En efecto, el párrafo 28 de la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda extranjera, establece que 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 sean producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan. Como se puede notar, el tratamiento tributario y contable respecto a la diferencia de cambio es distinto, y esto origina que el costo del activo sobre el que se determina la depreciación también sea diferente, dependiendo si el tipo de cambio con el que se actualiza el pasivo relacionado con el activo fijo sube o baja. En estos casos, en la DJ Anual del IR debe repararse la depreciación en exceso o en defecto y reconocer una diferencia temporaria en aplicación de la NIC 12 Impuesto a la Renta. Sin embargo, a partir del 01 de Enero del 2013 con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1112, se deroga el inciso f) del artículo 61, con lo que desde esta fecha el tratamiento contable y tributario de las diferencias de cambio será el mismo, se considerará en resultados.

2.2.5. Depreciación de un Activo

Luz Hirache (2014) con el título Costos posteriores de los activos inmovilizados – Incidencia Tributaria y Contable en la revista Actualidad Empresarial N°300 – Primera Quincena Abril, menciona que un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, 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.

Martha Abanto Bromley (2015) con el título Tratamiento de la Depreciación de los Costos Posteriores en los Activos Fijos en la Revista Asesoría Contable y Auditoría señala la que depreciación comenzará cuando el bien esté disponible para su empleo, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia; cesando en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta y la fecha en que se produzca su baja en cuentas. De esta manera, cuando se producen costos posteriores que de conformidad con el párrafo 7 de la NIC 16 deba considerarse como parte del costo del bien, debe analizarse si ello afecta la vida útil estimada inicialmente, dado que dichos costos posteriores afectarán la suma que se reconoce como consumo de los servicios a través de la depreciación.

2.2.6. Efectos tributarios de los costos posteriores en los estados financieros

Pedro Castillo (2016) en su libro, depreciación de activos fijos-requisitos nos precisa que conforme al inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, es tajante en establecer que las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo a las normas contables, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Juan Francisco (2013) en su libro Estrategias para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación de NIIF y Normas Tributarias, hace mención que tributariamente, cuando el artículo 20 del TUO de la LIR define el costo de adquisición en el marco del costo computable de los activos, señala expresamente que en ningún caso los intereses formaran parte del costo de adquisición. Sin embargo, no hace ninguna mención expresa en la definición de costo de producción. Esta omisión será corregida a partir del 1 de enero del 2013, fecha de entrada en vigencia del decreto legislativo N° 1112 que modifica el artículo 20 del TUO de la LIR.

RTF 4090-8-2015; precisa que el artículo 41 de la LIR mediante remisión al numeral 1) del artículo 20 de la misma ley, ha excluido del costo del activo adquirido, los conceptos referidos a los intereses, alcanzando dicha exclusión en el caso de los bienes producidos o fabricados, a los costos de emisión de deuda, aun cuando expresamente dicha exclusión sólo estaba regulada para el caso de la adquisición de bienes; de manera que, todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos califican como un único concepto de “gastos por intereses”, aun cuando se devenguen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos.

En consecuencia, cuando el segundo párrafo del artículo 41 de la LIR que remite al numeral 1) del artículo 20 de la misma ley, excluye expresamente a los intereses del valor computable de los bienes del activo fijo, debe entenderse que dicha exclusión comprende los intereses propiamente dichos, así como todos los gastos incurridos en la obtención del financiamiento que genera dichos intereses, al encontrarse tales conceptos estrechamente vinculados.

Que si bien el artículo 41 no menciona el tratamiento tributario que deben tener los gastos por intereses, ello por sí solo no implica, que estos deban considerarse directamente como costos del activo fijo construido por la propia empresa, pues no existe justificación para que sólo se excluyan los intereses generados por los financiamientos, sin excluir también los gastos relacionados con la obtención de estos últimos.

En conclusión, las comisiones pagadas por los financiamientos y el costo de la deuda, que resulten necesarios para la obtención de los financiamientos, deben ser reconocidos tributariamente como gasto deducible, siempre que cumplan con los requisitos del inciso a) del artículo 37 de la LIR.

Juan Francisco (2013) en su libro Estrategias para la formulación de estados financieros, cierre contable y tributario con aplicación de NIIF y Normas Tributarias menciona que la estimación de los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación es una provisión que el TUO de la LIR no permite deducir, tal como lo establece en el literal f) del artículo 44.

Si una empresa incluye como parte del costo del activo fijo, los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación, reparará en la DJ Anual del IR, la diferencia entre la depreciación contable que incluye estos costos, y la tasa máxima de depreciación tributaria permitida. Esto genera una diferencia temporaria en aplicación de la NIC 12.

Alejandro Ferrer (2010) menciona que tributariamente, no se va aceptar como deducible la depreciación del costo agregado por desmontaje, ni los gastos financieros producidos por el ajuste de la provisión, generando diferencias temporales que se revertirán al

finalizar el uso del bien y se efectúe el desmontaje o retiro del activo fijo, para ello se aplicará el procedimiento previsto en la NIC 12 - Impuesto a la Renta.

2.3. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

2.3.1. Activo Fijo

Es un bien de una empresa, ya sea tangible o intangible, que no puede convertirse en líquido a corto plazo y que normalmente son necesarios para el funcionamiento de la empresa y no se destinan a la venta.

2.3.2. Costo

El importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea posible, el importe atribuido a ese activo cuando se lo reconozca inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras Normas Internacionales de Información Financiera, por ejemplo, la NIIF 2.

2.3.3. Costos posteriores

Está compuesto por los costos incurridos para añadir a, sustituir parte de, o mantener un activo (elemento), siempre que cumplan con el criterio de reconocimiento señalado en el párrafo 7 de la NIC 16. Debiendo reconocerse en el importe en libros del mencionado elemento de propiedad, planta y equipo. Así mismo, aquella parte reemplazada deberá de darse de baja en cuentas (párrafos 67 al

72). Los costos de mantenimiento diario, se reconocen en el resultado del ejercicio en que se incurrió.

2.3.4. Depreciación

Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Conforme a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 el método de depreciación utilizado debe reflejar el patrón con arreglo al cual los beneficios económicos de los bienes depreciables se esperan sean consumidos, teniendo en cuenta los siguientes factores: la utilización del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

2.3.5. Impuesto a la renta

El Impuesto que grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación de ambos factores, entendiéndose como tales a aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

2.3.6. Renta bruta

Está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

2.3.7. Renta neta

La Renta Neta estará dada por la diferencia existente entre la Renta Bruta y los gastos deducibles hasta el límite máximo permitido por la Ley.

2.3.8. Desmantelamiento, retiro o rehabilitación de activos fijos

Corresponde a costos relacionados con los costos de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo en el que una empresa puede incurrir en el momento de adquirir el bien (activo fijo o inmovilizado) o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo, incluso con propósito distinto a la producción de existencias.

2.3.9. Reparos tributarios

Es la observación u objeción realizada por la administración tributaria a la autodeterminación de un tributo contenida en la declaración jurada, como consecuencia de la revisión practicada por aquella. También se define como las observaciones realizadas por el auditor tributario sobre el incumplimiento e incorrecta aplicación de leyes, reglamentos y normas que regulan el accionar de la entidad examinada.

2.3.10. Empresa

Es la organización que, mediante la conjunción de capital, administración y trabajo, persigue la satisfacción de una necesidad.

2.3.11. Empresas comercializadoras

Son aquellas que se encargan de mercadear un producto ya existente o manufacturado, darle las condiciones y organización a al producto para su venta al público.

2.3.12. Insumos acuícolas

Implementos que sirven como apoyo a las actividades dirigidas al cultivo de especies acuáticas (peces, anfibios, crustáceos, algas y moluscos). Los fines de los cultivos acuícolas, animales o vegetales, son la producción, crecimiento y comercialización de organismos de aguas dulces, salobres o saladas, útiles para el hombre.

3. MATERIAL Y MÉTODOS

3.1. TIPO DE ESTUDIO Y DISEÑO DE CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

3.1.1. Tipo de Investigación

De acuerdo al propósito de la investigación, naturaleza de los problemas y objetivos formulados, el presente estudio es de tipo correlacional, teniendo en cuenta que la utilidad y el propósito principal de los estudios correlacionales se fundamenta en cómo se puede comportar un concepto o variable conociendo el comportamiento de otras variables relacionadas. Este tipo de estudio mide las dos o más variables que se desean conocer, si están o no relacionadas con el mismo sujeto y así analizar la correlación.

3.1.2. Diseño de Investigación

El Diseño de la Investigación es **No Experimental**.

Como señalan Kerlinger y Lee (2002): "En la investigación **no experimental** no es posible manipular las variables o asignar aleatoriamente a los participantes o los tratamientos". De hecho, no hay condiciones o estímulos planeados que se administren a los participantes del estudio.

3.2. POBLACIÓN Y MUESTRA

Según Tamayo y Tamayo, (1997), "La población se define como la totalidad del fenómeno a estudiar donde las unidades de población poseen una característica común la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación"

3.2.1. Población

La población está conformada por las empresas comercializadoras de insumos acuícolas en la región de Tumbes, que en el caso de Tumbes; excepcionalmente es una por ser un nuevo giro empresarial para la Región.

3.2.2. Muestra

Está conformada por ACUIAGRO S.A.C. por ser la única empresa comercializadora de insumos acuícolas de la Región.

3.3. MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

3.3.1. Método de Investigación

Para este estudio, se ha utilizado los métodos siguientes:

3.3.1.1. La aplicación del Método Hipotético Deductivo Simple, ha permitido el planteamiento de una hipótesis, la misma que fue sometida a investigación y ha permitido establecer una correlación entre las variables dependiente e independiente a partir de una situación observacional o experimental, en la que pueda establecerse la verdad o falsedad de las consecuencias observacionales.

3.3.1.2. La aplicación del Método Descriptivo, ha permitido hacer un diagnóstico de las variables en estudio a partir de la aplicación de encuestas, las mismas que fueron aprobadas en la oportunidad

de la presentación del Anteproyecto de tesis y la aprobación de éste por el Jurado calificador.

3.3.1.3. La Aplicación de Método Analítico Sistemático, ha permitido, a nivel de gabinete, estudiar la realidad distinguiendo y separando unos de otros sus elementos más simples, durante la fase de ejecución del Proyecto, sin embargo, no se ha quedado aquí, sino que ha procurado unir y recomponer todos los elementos para; luego, obtener una nueva visión holística e integral (síntesis).

3.3.2. Técnicas de Investigación

Observación Directa: Realizada por las investigadoras al momento de la escucha de las opiniones de los trabajadores de la empresa permitiendo detectar la problemática y encontrar la posible solución al problema planteado.

3.3.3. Recolección de Información

La recolección de la información, se obtuvo a través de observaciones directas, por medio de visitas a la Empresa ACUIAGRO SAC que permitió el análisis sistemático del problema, con el propósito de contextualizar su origen y factores constituyentes, explicando sus causas y efectos. Del mismo modo se emplearán fichas de observación, garantizando de esta manera que los datos de interés sean recogidos en forma directa de la realidad, y permitan evaluar con mayor certeza la hipótesis formulada.

3.4. PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE DATOS

Obtenida la información y en trabajo de gabinete, se procedió a su ordenamiento y procesamiento en tablas y gráficos obtenidos del uso de una hoja de cálculo electrónico del Microsoft Excel, que nos permitió el análisis de la información recolectada, realizar la discusión de los resultados, para la obtención de las conclusiones y recomendaciones del presente trabajo de investigación.

4. RESULTADOS

4.1. COMPARACIÓN DE LOS COSTOS POSTERIORES E INTERESES RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS FIJOS.

El 10 de noviembre del 2015 se compró un Mini Cargador por un valor de S/. 148,680.00. Después de haber regularizado los trámites del traspaso del bien, este fue puesto en funcionamiento los primeros días del mes de enero; cuyo método de depreciación se detalla según el cuadro N° 01.

CUADRO N° 01

DETALLE DEL ACTIVO FIJO	DESCRIPCIÓN	MINICARGADOR
	MARCA DEL ACTIVO FIJO	CATEPILLAR
	MODELO DEL ACTIVO FIJO	246D
	NÚMERO DE SERIE Y/O PLACA DEL ACTIVO FIJO	HMR01873
	ADQUISICIONES 2015	148,680.00
	FECHA DE ADQUISICIÓN	10/11/2015
	FECHA DE INICIO DEL USO DEL ACTIVO FIJO	01/01/2016
	MÉTODO DE DEPRECIACIÓN	LINEA RECTA
	PORCENTAJE DE DEPRECIACIÓN	20.00%
	DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO	29,736.00
	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	29,737.00

Fuente: elaboración propia

Dicha compra fue financiada mediante un préstamo bancario el cual debe ser pagado en tres años, con un interés fijo anual de S/17,841.60 empezando a pagar el primero de diciembre del 2015 y una comisión de S/ 7,434.00, cuyo detalle es el siguiente:

Valor de Compra	
Préstamo	148,680.00
Comisión	7,434.00
Intereses (3 años)	53,524.80
MONTO	<u>209,639.00</u>

En aplicación de la NIC 23 estos intereses fueron capitalizados igual que la respectiva comisión bancaria.

CUADRO Nº 02

Año	COSTO DEL ACTIVO				GASTO		
	Capital	Intereses	Comisión	Acumulado	Depreciación	Intereses	Total
2015	148,680.00	1,486.80	7,434.00	157,600.80			
2016		17,841.60	-	175,442.40	31,520.16	17,841.60	49,361.76
2017		17,841.60	-	193,284.00	31,520.16	17,841.60	49,361.76
2018		16,354.80		209,638.80	31,520.16	16,354.80	47,874.96
2019				209,638.80	31,520.16		31,520.16
2020				209,638.80	31,520.16		31,520.16
TOTAL	148,680.00	53,524.80	7,434.00	1,155,243.60	157,600.80	52,038.00	209,638.80

Fuente: elaboración propia

La RTF 4090-8-2015; precisa que el artículo 41 de la LIR mediante remisión al numera 1) del artículo 20 de la misma ley, ha excluido del costo del activo adquirido, los conceptos referidos a los intereses, alcanzando dicha exclusión en el caso de los bienes producidos o fabricados, a los costos de emisión de deuda, aun cuando expresamente dicha exclusión sólo estaba regulada para el caso de la adquisición de bienes; de manera que, todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos califican como un único concepto de “gastos por intereses”, aun cuando se devenguen en momentos diferentes, pues se entiende que tienen un origen común, que es la obtención de dichos créditos.

CUADRO Nº 03

Año	Gasto Contable			Gasto Tributario				Ajuste
	Depreciación	Intereses	total	Depreciación	Comisión	Intereses	Total	DDJJ
2015	-	-	-	-	7,434.00	1,486.80	8,920.80	-8,920.80
2016	31,520.16	17,841.60	49,361.76	29,736.00		17,841.60	47,577.60	1,784.16
2017	31,520.16	17,841.60	49,361.76	29,736.00		17,841.60	47,577.60	1,784.16
2018	31,520.16	16,354.80	47,874.96	29,736.00		16,354.80	46,090.80	1,784.16
2019	31,520.16		31,520.16	29,736.00			29,736.00	1,784.16
2020	31,520.16		31,520.16	29,736.00			29,736.00	1,784.16
TOTAL	157,600.80	52,038.00	209,638.80	148,680.00	7,434.00	53,524.80	209,638.80	-0.00

Fuente: elaboración propia

Comentario

En el año 2015 se compró un cargador frontal con financiamiento bancario, el mismo que comenzó a ser utilizado en enero del año 2016 que de acuerdo a la NIC 23 Costos por Préstamos, su reconocimiento, medición, presentación y revelación, debe activarse, incluido los intereses de financiamiento (entiéndase como Costos Posteriores), lo que para efectos del Impuesto a la Renta deben ser excluidos.

4.2. CÁLCULO LOS COSTOS POSTERIORES DE DESMANTELAMIENTO, RETIRO Y REHABILITACIÓN DE UN ACTIVO FIJO.

La Empresa el 4 de enero del Año 2013 adquiere un molino por el monto de S/ 38,135.59 el cual fue instalado en un terreno que la empresa alquila, teniendo un contrato hasta diciembre del año 2017; sin embargo, al término del contrato el terreno debe quedar en las mismas condiciones que fue entregado. Habiendo estimado en S/ 5,720.00 el monto que tendrá que desembolsar a la fecha de la devolución del terreno. La tasa de interés efectiva según la SBS es de 16.02% en el año 2013.

1. Tratamiento Contable

a) Valor Presente de la Provisión (VPP) (1 de enero del 2013)

$$VPP = M / (1+i)^n$$

Donde:

M = Monto estimado

i = Tasa de interés

n = Número de períodos

Remplazando:

$$VPP = 5,720.00 / (1 + 0.16)^5$$

$$VPP = 5,720.00 / 2.10$$

$$VPP = 2,723.81$$

b) Valor de Activo Fijo

Adquisición e instalación	38,135.59
Costo por desmontaje	<u>2,723.81</u>
	40,859.40

En el año de adquisición se contabilizó de la siguiente manera:

c) Contabilización (4 ene. Año 2013)

		-----1-----		
33		INMUEBLE, MAQUINARIA Y EQUIPO	38,135.59	
	333	Maq. Y Equipo de Explotación		
	33311	Costo de Adquis. O Producción		
40		TRIBUTOS Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	6,864.41	
	4011	IGV Por Pagar		
46		CTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		45,000.00
	465	Pasivos por compra de Activo Inmovilizado		
		-----2-----		
33		INMUEBLE, MAQUINARIA Y EQUIPO	2,723.81	
	333	Maq. Y Equipo de Explotación		
	33314	Costo o Desmant, Retiro o Rehabilit del Inmovilizado		
48		PROVISIONES		2,723.81
	482	Provis. Por Desmant, Retiro o Rehabilit. Del inmovilizado		

d) Depreciación del Período (31 dic. Año 2013) (vida útil 10 años)

10%

Bien adquirido	3,813.56
Costo por desmontaje	<u>272.38</u>
	4,085.94

		-----3-----		
68		VALUAC. Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES		
	681	Depreciación		
	6814	Depreciación, Inmuebles, Maq. Y Equipo		
	686	Provisiones	3,813.56	
	68621	Provis. Por Desmant, Retiro o Rehabilit. Del inmovilizado - Costo	272.38	
39		DEPREC., AMORTIZ. Y AGOTAM. ACUMULADA		
	391	Depreciación Acumulada		
	39132	Inm. Maq y Equipo de Explot.		3,813.56
	39184	Costo de Desmant, Retiro o Rehabilit. Del Inmovilizado		272.38

e) Ajuste de provisión (31 dic. Año 2013) Faltan 4 años

$$VPP = 5,720.00 / (1+0.16)^4$$

$$VPP = 5,720.00 / 1.81$$

$$\mathbf{VPP = 3,160.22}$$

Luego:

$$3,160.22 - 2,723.81$$

$$\text{Ajuste} = 436.41$$

		-----4-----		
67		GASTOS FINANCIEROS		
	679	Otros Gastos Financieros	436.41	
	6792	Gastos Financieros en Medición al Valor Razonable		
	67922	Desmant, Retiro del Inmov.		
48		PROVISIONES		436.41
	482	Provis. Por Desmant. Retiro o Rehabili. Del Inmovilizado.		

f) Ajuste de provisión (31 dic. Año 2014) faltan 3 años

$$VPP = 5,720.00 / (1+0.16)^3$$

$$VPP = 5,720.00 / 1.56$$

$$\mathbf{VPP = 3,666.67}$$

Luego:

$$3,666.67 - 3,160.22$$

$$\text{Ajuste} = 506.45$$

		-----5-----		
67		GASTOS FINANCIEROS		
	679	Otros Gastos Financieros	506.45	
	6792	Gastos Financieros en Medición al Valor Razonable		
	67922	Desmant., Retiro del Inmov		
48		PROVISIONES		506.45
	482	Provis. Por Desmant. Retiro o Rehabili. Del Inmovilizado		

g) Ajuste de provisión (31 dic. Año 2015) faltan 2 años

$$VPP = 5,720.00 / (1+0.16)^2$$

$$VPP = 5,720.00 / 1.35$$

$$VPP = 4,237.04$$

Luego:

$$4,237.04 - 3666.67$$

$$\text{Ajuste} = 570.37$$

		-----6-----		
67		GASTOS FINANCIEROS		
	679	Otros Gastos Financieros	570.37	
	6792	Gastos Financieros en Medición al Valor Razonable		
	67922	Desmant., Retiro del Inmov		
48		PROVISIONES		570.37
	482	Provis. Por Desmant. Retiro o Rehabili. Del Inmovilizado.		

h) Ajuste de provisión (31 dic. Año 2016) falta un año

$$VPP = 5,720.00 / (1+0.16)^1$$

$$VPP = 4,931.03$$

Luego:

$$4,931.03 - 4237.04$$

$$\text{Ajuste} = 693.99$$

		-----7-----		
67		GASTOS FINANCIEROS		
	679	Otros Gastos Financieros	693.99	
	6792	Gastos Financieros en Medición al Valor Razonable		
	67922	Desmant., Retiro del Inmov		
48		PROVISIONES		693.99
	482	Provis. Por Desmant. Retiro o Rehabili. Del Inmovilizado		

i) Ajuste de provisión (31 dic. Año 2017)

$$VPP = 5,720.00 / (1+0.16)^0$$

$$VPP = 5720$$

Luego:

$$5,720 - 4931.03$$

$$\text{Ajuste} = 788.97$$

		-----8-----		
67		GASTOS FINANCIEROS		
	679	Otros Gastos Financieros	788.97	
	6792	Gastos Financieros en Medición al Valor Razonable		
	67922	Desmant., Retiro del Inmov		
48		PROVISIONES		788.97
	482	Provis. Por Desmant. Retiro o Rehabili. Del Inmovilizado		

La suma de los ajustes año a año resulta = 2,996.19 y para alcanzar la provisión de 5, 720.00 faltarían 2,723.81 los cuáles serán adicionados en la determinación de la renta 2018.

j) Efecto tributario

La depreciación del costo por desmontaje (10%) anual, así como los gastos financieros, deberán ser agregados en la Declaración Jurada y el mayor Impuesto a la Renta y participación de trabajadores que se genera; se considera como impuesto y participaciones diferidas activas, en concordancia con la aplicación de la NIC 12 - Impuesto a las Ganancias:

Cuarto año (adición en la Declaración Jurada de Impuesto a la Renta):

Depreciación del costo por desmontaje	272.38
Gastos Financieros	<u>693.99</u>
	966.37

Cuando se efectúe el desmontaje de S/ 5,720.00 contablemente se cargarán a la provisión acumulada, cuenta 482; y para efectos tributarios se deducirán estos S/ 5720.00 vía Declaración Jurada, de esa manera se reversarán el impuesto diferido activo.

CUADRO Nº 04

Concepto	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Adición por depreciación de desmantelamiento	272.38	272.38	272.38	272.38	272.38	272.38
Adición por gastos financieros	436.41	506.45	570.37	693.99	788.97	2723.81
Deducción de gastos por desmantelamiento						-5,720

Fuente: elaboración propia

Desmontaje de Activo Fijo

Habiendo transcurrido los cinco años y culminado el contrato de alquiler de terreno se procederá al desmantelamiento del Molino. Para ello, se tuvo en el proceso de desmontaje que incurrir en los gastos siguientes:

Concepto	S/.
Materiales Diversos	1,250
Honorarios de Personal Contratado	2,620
Transporte	<u>1,850</u>
Total Gastos:	5,720

¿Cómo aplicar la provisión por el desmontaje del Molino?

Compra de Materiales y Servicios

		-----1-----		
60		COMPRAS	1,250.00	
	603	Mat. Aux., Suminist. y Repuestos		
63		GASTOS DE SERVICIOS PREST. POR TERCEROS		
	631	Transporte, correos y gastos de viaje	1,850.00	
	638	Servicios de Contratistas	2,620.00	
40		TRIBUTOS Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		
	4011	IGV Por Pagar	558.00	
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES. - TERCEROS		
	421	Fact., Boletas y Otros Comprob. por Pagar		3,658.00
	424	Honorarios por pagar		2,620.00
		x/x Por la compra de bienes y serv. utilizados en el desmontaje del molino.		

Utilización de Provisión Creada

		-----2-----		
48		PROVISIONES	5,720.00	
	482	Provis. Por Desmant. Retiro o Rehabili. Del Inmovilizado.		
78		CARGAS CUBIERTAS POR PROVISIONES		5,720.00
	781	cargas cubiertas por provisiones		
		x/x Por la aplicación de la provisión creada para el desmontaje del molino al término del contrato		

Retiro del Molino (diciembre 2017)

		-----3-----		
39		DEPREC., AMORTIZ. Y AGOTAM. ACUMULADA	5,720.00	
	391	Depreciación Acumulada		
	39184	Costo de Desmant, Retiro o Rehabilit. Del Inmovilizado		
33		INMUEBLE, MAQUINARIA Y EQUIPO		5,720.00
	333	Maq. Y Equipo de Explotación		
	33314	Costo o Desmant, Retiro o Rehabilit del Inmovilizado		
		x/x Por el retiro del molino al término del contrato		

Comentario

La Empresa en enero del año 2013 adquiere un molino el cual fue instalado en un terreno que la empresa alquila y al término del contrato el terreno debe quedar en las mismas condiciones que fue entregado. De acuerdo a la NIC 37 cuando exista la obligación de desmontar o rehabilitar el lugar donde se instalaron los activos fijos se debe estimar el costo de tal obligación, traerla a valor presente y considerarla como costo inicial del activo. En los años siguientes, el aumento del valor presente de la provisión la debemos contabilizar como gasto financiero.

Tributariamente, no se va aceptar como deducible la depreciación del costo agregado por desmontaje, ni los gastos financieros producidos por el ajuste de la provisión.

4.3. IDENTIFICACIÓN DE LOS COSTOS POSTERIORES DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ORIGINADAS POR PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA RELACIONADOS CON ACTIVOS FIJOS.

La empresa ha adquirido el 20 de setiembre de 2016 una camioneta Toyota Hilux 4x2, a un precio de 29,340.00 USD según factura N° 001-0015205, la misma que se canceló de la siguiente manera: Mediante acta de conformidad de entrega de la camioneta, se canceló el 10% como una cuota inicial, el saldo a 120 días contados desde la fecha de la conformidad.

Datos Adicionales:

- Costo del bien: \$ 24,864.41 + IGV

Fecha de Entrega del vehículo: 20 de setiembre de 2016

* Tipos de Cambio a considerar:

CUADRO N° 05

Fecha	T.C. Venta
20.09.2016	3.389
01.10.2016	3.403
18.01.2017	3.351

Fuente: elaboración propia

* Vida útil: 5 años

* Tasa de Depreciación Tributaria: 20%

* Método de Depreciación: Línea Recta

* Se contrata un Seguro contra todo riesgo, para la camioneta del activo fijo de la empresa, cuya vigencia es del 01.10.2016 al 01.10.2017 por \$ 3,000 + IGV.

CUADRO N° 06

Fecha	costos	Importe \$	IGV	Total
20/09/2016	camioneta	24,864.41	4,475.59	29,340.00

Fuente: elaboración propia

Para lograr identificar los Costos Posteriores de las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos. Se procedió a:

a) Determinación del Costo:

a.1) Determinación del Costo:

Según la NIC 16 Inmuebles, Maquinaria y Equipo, se consideran COSTO todos aquellos gastos directamente relacionados a la adquisición y puesta en disposición para su uso.

a.2) Conversión de la moneda extranjera a la moneda funcional:

Aplicando NIC 21:

La conversión en la Moneda Funcional (nuevos soles) se realizará según párrafos 21 y 22 de la norma mencionada: “La transacción efectuada en moneda extranjera se registrará convirtiendo la moneda extranjera a su equivalente en la moneda funcional, mediante la aplicación del tipo de cambio contado a la fecha de la transacción”.

Asimismo, define a la fecha de transacción como aquella en la cual cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo a las NIIF.

Aplicando el Reglamento del IGV:

En el artículo 5°, numeral 17, “Operaciones en moneda extranjera” se precisa que en el caso de operaciones realizadas en moneda extranjera, la conversión en moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la SBS en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, salvo en el caso de las importaciones en donde la conversión a moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la mencionada Superintendencia en la fecha de pago del Impuesto correspondiente. En los días en que no se publique el tipo de cambio referido se utilizará el último publicado.

Por tanto, la operación de adquisición en nuevos soles será:

CUADRO Nº 07

Fecha	Costos	T.C	Importe	IGV	Total
20/09/2016	Camioneta	3.389	84,265.49	15,167.79	99,433.27

Fuente: elaboración propia

No se considerará como parte del COSTO el importe correspondiente al seguro, ya que éste se reconoce como un Gasto, en la oportunidad de su Devengo (Marco Conceptual - párrafo 22) y artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La conversión por la contratación del seguro será:

CUADRO Nº 08

Fecha	Costos	T.C	Importe	IGV	Total
01/10/2016	Póliza Seguro anual \$	\$	3,000.00	540.00	3,540.00

01/10/2016	Póliza Seguro anual S/.	3.403	10,209.00	1837.62	12,046.62
------------	-------------------------	-------	-----------	---------	-----------

Fuente: elaboración propia

Para determinar el GASTO devengado por seguro del período octubre a diciembre 2016, se calculará:

$$\begin{aligned} \$3,000/ 12 \text{ meses} &= \$ 250 * 3 \text{ meses} \\ &= \$ 750 \end{aligned}$$

Los \$ 2,250 restantes son los Seguros por devengar, ya que corresponden a la cobertura del seguro respecto de los bienes del activo fijo por los meses del 2017 (Ene. – Set.), éste será el saldo al cierre del ejercicio de la cuenta 18 Gastos pagados por anticipado.

b. Diferencia de Cambio generada:

Tomando en cuenta el tipo de cambio al 31.12.2016, se ha calculado la variación respecto de las operaciones en moneda extranjera, la misma que afecta al resultado del ejercicio, en aplicación de la NIC 21.

Fecha de Origen	Detalle	Rubro	Importe \$	T.C. Origen	T.C. Cierre	Diferencia de Cambio
20/09/2016	Saldo por pagar de la Camioneta	P	26,406.00	3.389	3.360	765.77
01/10/2016	Pasivo por Póliza de Seguro	P	3,540.00	3.403	3.360	152.22
01/10/2016	Seguro Devengado - Activo Diferido	A	750.00	3.403	3.352	38.25

CUADRO Nº 09

Fuente de elaboración

P = Pasivo / A = Activo

El Tipo de cambio cierre (31/12/2016) es:

Compra = 3.352 y Venta = 3.360

c. Registros Contables:

Por la Adquisición de Vehículo Motorizado:

		-----1-----		
33		INMUEBLE, MAQUINARIA Y EQUIPO	84,265.49	
	333	Maq. Y Equipo de Explotación		
	33311	Costo de Adquis. O Producción		
40		TRIBUTOS Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	15,167.79	
	4011	IGV Por Pagar		
46		CTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		99,433.28
	465	Pasivos por compra de Activo Inmovilizado		
		x/x Por la adquisición de la camioneta		
		-----2-----		
46		CTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	9,943.33	
	465	Pasivos por compra de Activo Inmovilizado		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		9,943.33
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Ctas. Corrientes Operativas		
		x/x Por la cancelación de la cuota Inicial		
		-----3-----		
18		SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO	10,209.00	
	182	Seguros		
40		TRIBUTOS Y APORTES AL SIST. DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1,837.62	
	4011	IGV Por Pagar		
46		CTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		12,046.62
	465	Pasivos por compra de Activo Inmovilizado		
		x/x Por la contratación de un Seguro contra todo riesgo para bienes del Activo fijo.		
		-----4-----		
67		GASTOS FINANCIEROS	765.77	
	676	Diferencia de Cambio		

46		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		765.77
	465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
		x/x Por la diferencia de cambio ocasionada por pasivo relacionado a la adquisición de la camioneta		
		-----5-----		
94		GASTOS FINANCIEROS	765.77	
79		CARGAS IMPUT. A CTA DE COSTOS Y GASTOS		765.77
		x/x Por el destino de los gastos		
		-----6-----		
46		CTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS	12,046.62	
	469	Otras cuentas por pagar diversas		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		12,046.62
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Ctas. Corrientes Operativas		
		x/x Por la cancelación de la póliza del seguro		
		-----7-----		
67		GASTOS FINANCIEROS	152.22	
	676	Diferencia de Cambio		
46		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		152.22
	465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
		x/x Por la diferencia de cambio ocasionada por pasivo relacionado a la adquisición del seguro		
		-----8-----		
94		GASTOS FINANCIEROS	152.22	
79		CARGAS IMPUT. A CTA DE COSTOS Y GASTOS		152.22
		x/x Por el destino de los gastos		
		-----9-----		
65		OTROS GASTOS DE GESTIÓN	2,590.50	
	651	Seguros		
18		SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO		2,552.25
	182	Seguros		
77		INGRESOS FINANCIEROS		38.25
	776	Diferencia de Cambio		
		x/x Por el consumo del seguro por tres meses devengados y la dif. de cambio generada		
		-----10-----		
94		GASTOS FINANCIEROS	2,590.50	
79		CARGAS IMPUT. A CTA DE COSTOS Y GASTOS		2,590.50
		x/x Por el destino de los gastos		

d) Depreciación Contable y Tributaria:

Según la NIC 16, para la determinación del importe a Depreciar, se deberá realizar el siguiente procedimiento:

Siendo que las Depreciaciones se computan a partir del mes en que el bien se encuentra en condiciones para su uso, y considerando que la conformidad de la Máquina se dio el 20.09.16, se contarán 4 meses (Set. – Dic.) Devengados.

El artículo 22° del Reglamento del Impuesto a la Renta precisa que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda del porcentaje máximo establecido.

- La depreciación anual:

$$84,265.49 * 20\% = 16,853.10$$

- La depreciación mensual:

$$16,853.10 / 12 = 1,404.42$$

- La depreciación devengada del 2016:

$$1,404.42 * 4 = 4,709.63$$

En el caso mencionado el asiento contable será:

		-----1-----		
68		VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS	4,709.63	
	681	Depreciación		
	6811	Depreciación de Inm. Maq. y equipo		
39		DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOT. ACUM		4,709.63
	391	Depreciac. Acumulada		
	3913	Inmuebles, Maquin. y equipo		38.25
		x/x Por la depreciación devengada del período.		
		-----2-----		
92		GASTOS DE VENTAS	4,709.63	
79		CARGAS IMPUT. A CTA DE COSTOS Y GASTOS		4,709.63
		x/x Por el destino de los gastos		

Comentario

La empresa adquirió en setiembre del 2016 una camioneta Toyota Hilux 4x2, a 29,340.00 USD, la cual originó una diferencia de cambio con respecto a la fecha de pago, dicha diferencia producida al cierre del ejercicio se reconoce como gasto financiero, tal como se indica en el párrafo 15 de la NIC 21; las Diferencias de cambio que se registraron en el período, o se presentaron en los estados financieros de períodos anteriores, deben ser reconocidos en el resultado del período en que se producen (Ingreso o Gasto).

4.4. DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y DEDUCCIÓN DE LA RENTA NETA DEL IMPUESTO A LA RENTA.

Tomando como referencia los EE. FF históricos presentados ante Sunat y proyectando la Renta bruta correspondiente a los años 2017 -2020, tal como se aprecia en los cuadros:

CUADRO Nº 10

Determinación del Impuesto a la Renta	2013	2014	2015
Utilidad antes de Adiciones y Deducciones/Renta Bruta	52,847.00	53,852.00	555,836.00
Adiciones:			
Adición por depreciación de desmantelamiento	272.00	272.00	272.00
Multas e Intereses Moratorios			9,782.00
Gastos Sin Sustento			7,136.00
Boleta De Venta (RER, RG)	14,055.00		6,165.00
Otros Gastos Reparables			
Adición por gastos financieros	436.00	507.00	570.00
Adición por Intereses financieros			
Deducciones:			
Deducción por Intereses financieros			-8,921.00
Deducción de gastos por desmantelamiento			
Renta Neta Imponible	67,610.00	54,631.00	570,840.00
Total Impuesto a la Renta	20,283.00	16,389.00	159,835.00
Pagos a cuenta	- 13,263.00	-8,996.00	-39,466.00
Saldo a Favor del Fisco	7,020.00	7,393.00	120,369.00

Fuente: elaboración propia

CUADRO Nº 11

Determinación del Impuesto a la Renta	2016	2017	2018
Utilidad antes de Adiciones y Deducciones/Renta Bruta	217,426.00	196,758.00	128,665.00
Adiciones:			
Adición por depreciación de desmantelamiento	272.00	272.00	
Multas e Intereses Moratorios	363.00		
Gastos Sin Sustento	15,837.00		
Boleta De Venta (RER, RG)	12,161.00		
Otros Gastos Reparables	10,560.00		
Adición por gastos financieros	694.00	789.00	2,724.00
Adición por Intereses financieros	1,784.00	1,784.00	1,784.00
Deducciones:			
Deducción por Intereses financieros			
Deducción de gastos por desmantelamiento			-5720
Renta Neta Imponible	259,097.00	199,603.00	127,453.00
Total Impuesto a la Renta	72,547.00	57,885.00	36,961.00
Pagos a cuenta	-34,624.00	-44,044.00	
Saldo a Favor del Fisco	37,923.00	13,841.00	36,961.00

Fuente: elaboración propia

CUADRO Nº 12

Determinación del Impuesto a la Renta	2019	2020
Utilidad antes de Adiciones y Deducciones/Renta Bruta	115,965.00	101,505.00
Adiciones:		
Adición por depreciación de desmantelamiento		
Multas e Intereses Moratorios		
Gastos Sin Sustento		
Boleta De Venta (RER, RG)		
Otros Gastos Reparables		
Adición por gastos financieros		
Adición por Intereses financieros	1,784.00	1,784.00
Deducciones:		
Deducción por Intereses financieros		
Deducción de gastos por desmantelamiento		
Renta Neta Imponible	117,749.00	103,289.00
Total Impuesto a la Renta	34,147.00	29,954.00
Pagos a cuenta		
Saldo a Favor del Fisco	34,147.00	29,954.00

Fuente: elaboración propia

Comentario

Para efectos de verificar la incidencia que han tenido los costos posteriores en la determinación del Impuesto a la Renta correspondientes a los años 2013 a 2020 de acuerdo a los numerales 4.1 y 4.2 se ha reconocido los costos posteriores según normativa contable como costo de activo fijo, con respecto a los años 2013 a 2016 se tomó las declaraciones Juradas Anuales presentadas ante SUNAT y del 2017 a 2020 se hizo una proyección intencional para lograr visualizar los reparos tributarios que permiten la deducción de la Renta Neta del Impuesto a la Renta.

4.5. ANÁLISIS DE LOS COSTOS E INGRESOS AFECTOS AL IMPUESTO A LA RENTA.

Para efectos de analizar los costos e ingresos afectos al impuesto a la renta se tomó el estado de Resultados por Función (Anexo 01) entre los cuales tenemos:

Ingresos afectos al impuesto a la renta en la empresa ACUIAGRO SAC:

4.5.1. Ventas Nacionales y Exportaciones

Artículo 5°. - Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

4.5.2. Diferencia de Cambio

Artículo 61°. - Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta. Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas:

- a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.
- b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.

- c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.
- d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.
- e) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias.

4.5.3. Costo de Ventas (PEPS)

Artículo 20°. - La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Numeral 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el

enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Artículo 62°. - Los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio:

- a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
- b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MÓVIL).
- c) Identificación específica.
- d) Inventario al detalle o por menor.
- e) Existencias básicas. El reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

4.5.4. Costo de Producción

Art. 20° Numeral 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

4.5.5. Costos Posteriores

Artículo 41°. - Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. En el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Se entiende por:

(i) Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.

(ii) Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.

a) El porcentaje anual de depreciación o el porcentaje máximo de depreciación, según corresponda a edificios o construcciones u otro tipo de bienes, se aplicará sobre el resultado de sumar los costos posteriores con los costos iniciales, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

b) El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último.

Artículo 44°. - No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

- e) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Comentario

Según el anexo 01 los ingresos y costos afectos al Impuesto a la Renta del año 2016 son las ventas nacionales y extranjeras producidas en el ejercicio, el gasto o ingreso financiero producido por la diferencia de cambio e intereses y el costo tanto de ventas como el costo posterior en activos fijos; siendo estos reconocidos en los diferentes artículos de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la ley del impuesto a la renta en el Art 44 excluye las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

5. DISCUSIÓN

Respecto de la compra de activos fijos con financiamiento bancario, se infiere que de acuerdo a la NIC 23 Costos por Préstamos, su reconocimiento, medición, presentación y revelación, debe activarse, incluido los intereses de financiamiento (entiéndase como Costos Posteriores), lo que para efectos del Impuesto a la Renta deben ser excluidos y las diferencias temporales o permanentes deben contabilizarse de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

En lo que corresponde a los costos posteriores de desmantelamiento, retiro y rehabilitación; de acuerdo a la NIC 37, precisa que cuando exista la obligación de desmontar o rehabilitar el lugar donde se instalaron los activos fijos se debe estimar el costo de tal obligación, traerla a valor presente y considerarla como costo inicial del activo. En los años siguientes, el aumento del valor presente de la provisión la debemos contabilizar como gasto financiero. Tributariamente, no se va aceptar como deducible la depreciación del costo agregado por desmontaje, ni los gastos financieros producidos por el ajuste de la provisión. La estimación realizada es desconocida por la Administración Tributaria, la cual nos induce a hacer reparos vía Declaración Jurada Anual.

Respecto de los costos posteriores por Diferencia de Cambio, en la compra de un activo fijo y la determinación de una diferencia de cambio con respecto a la fecha de pago; dicha diferencia producida al cierre del ejercicio se reconoce como gasto financiero, tal como se indica en el párrafo 15 de la NIC 21; las diferencias de cambio que se registraron en el período o se presentaron en los estados financieros de períodos anteriores, deben ser reconocidos en el resultado del período en que se producen (Ingreso o Gasto). Tributariamente, se ha homogenizado su tratamiento con la norma contable.

Para efectos de verificar la incidencia que han tenido los costos posteriores en la determinación del Impuesto a la Renta correspondientes a los años 2013 a 2020 de acuerdo a los apartados 4.1 y 4.3 se ha reconocido los costos posteriores según normativa contable como costo de activo fijo, con respecto a los años 2013 a 2016 se tomó las declaraciones Juradas Anuales presentadas ante SUNAT y del 2017 a 2020 se hizo una proyección intencional para lograr visualizar los reparos tributarios que permiten la deducción de la Renta Neta del Impuesto a la Renta.

Según el anexo 01 los ingresos y costos afectos al Impuesto a la Renta del año 2016 son las ventas nacionales y extranjeras producidas en el ejercicio, el gasto o ingreso financiero producido por la diferencia de cambio e intereses y el costo tanto de ventas como el costo posterior en activos fijos; siendo estos reconocidos en los diferentes artículos de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la ley del impuesto a la renta en el Art 44 excluye las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

6. CONCLUSIONES

1. Los Intereses relacionados con los activos fijos, sí se determinan como costos posteriores en el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los intereses por financiamiento bancario.
2. Los Costos Posteriores de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de un activo fijo se calculan a valor presente y se consideran como costo inicial del activo. En los años siguientes, el aumento del valor presente de la provisión la debemos contabilizar como gasto financiero. Tributariamente, no se va aceptar como deducible la depreciación del costo agregado por desmontaje, ni los gastos financieros producidos por el ajuste de la provisión.
3. Los Costos Posteriores de las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos para efectos contables y tributarios respecto de la fecha de pago inicial y la producida al cierre del ejercicio no se reconocen como costo posterior sino como gasto financiero.

7. RECOMENDACIONES

1. Se recomienda que, al comparar Costos Posteriores con los Intereses por financiamiento en la adquisición de activos fijos, se aplique la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, luego de aplicar la NIC 23 Costos por Préstamos.
2. Se recomienda que, en el caso de los Costos Posteriores de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de un activo fijo, la Administración Tributaria acepte como deducible la depreciación del costo agregado por desmontaje y los gastos financieros producidos por el ajuste de la provisión a través de una modificación de la normativa del impuesto a la renta.
3. La contabilización de las diferencia de cambio deben considerarse como un gasto financiero y no como un costo posterior.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abanto Bromley, M., Castillo Chihuan, J., Bobadilla La Madrid, M. A., Agapito Custodio, R., Romero Aranibar, C. R., & Paredes Espinoza, B. (2012). *Diccionario Aplicativo Para Contadores - Enfoque Multidisciplinario Y Casuístico*. Lima: Gaceta Juridica S.A.
- Abanto Bromley, M. (2015). *Los costos (desembolsos) Posteriores En Los Activos Fijos*. Obtenido De La Revista Contadores y Empresas N° 249
- Apaza, M. (2011). *Estados Financieros - Formulación, Análisis E Interpretación Conforme A Las Niifs Y Al PCGE*. Perú: Ed. Pacifico Editores.
- Castro Nomberto, R. R., & Goicochea Vigo, S. V. (2015). *Aplicación De La Revaluación Voluntaria De Activos Fijos Y Su Incidencia En La Situación Económica y Financiera De La Empresa Sánchez Rico Ingeniería Y Construcción S.A. - Año 2014*. De [Http://Repositorio.Upao.Edu.Pe/Bitstream/Upaorep/1489/1/Goicochea_Vigo_Revaluacion_Activos_Fijos.Pdf](http://Repositorio.Upao.Edu.Pe/Bitstream/Upaorep/1489/1/Goicochea_Vigo_Revaluacion_Activos_Fijos.Pdf)
- Chico Saldías, L. C. (22 De Mayo De 2013). *INFORME N.º 093-2013-SUNAT/4B0000*. Obtenido De [Http://Www.Sunat.Gob.Pe/Legislacion/Oficios/2013/Informe-Oficios/I093-2013.Pdf](http://Www.Sunat.Gob.Pe/Legislacion/Oficios/2013/Informe-Oficios/I093-2013.Pdf)
- Cruzado, V. (2013). *RTF Vinculados Al Impuesto A La Renta*. Obtenido De [Http://www.ccpl.org.pe/downloads/16.07.13_Controversias-fiscales-por-los-gastos-deducibles_Victor-Cruzado.pdf](http://www.ccpl.org.pe/downloads/16.07.13_Controversias-fiscales-por-los-gastos-deducibles_Victor-Cruzado.pdf)
- De La Vega, B., & Barja, J. (Febrero De 2014). *Impacto En La NIC 16 En La Determinación De La Depreciación Tributaria*. Obtenido De [Http://Www.lfaperu.Org/Uploads/Files/De_La_Vega_25-02-2014_Xiijorifa.Pdf](http://Www.lfaperu.Org/Uploads/Files/De_La_Vega_25-02-2014_Xiijorifa.Pdf)
- Fernandez V., A. (2015). *¿Procede La Deducción De Gastos Por Depreciación De Activos Que Estuvieron Inoperativos Temporalmente?* Obtenido De [Http://Blog.Pucp.Edu.Pe/Blog/Contribuyente/2015/12/07/Procede-La-](http://Blog.Pucp.Edu.Pe/Blog/Contribuyente/2015/12/07/Procede-La-)

Deducción-De-Gastos-Por-Depreciación-Respecto-De-Activos-Que-
Estuvieron-Inoperativos-Temporalmente/

Ferrer Quea, A. (2010). *Costos de Desmantelamiento o retiro del Activo Fijo. Parte I.* Obtenido De Actualidad Empresarial:
[Http://www.aempresarial.com/web/revitem/1_11589_73077.pdf](http://www.aempresarial.com/web/revitem/1_11589_73077.pdf)

Goicochea Cegarra, L. E. (Octubre De 2013). *Aplicación De La NIIF's Para Lograr Mejorar El Tratamiento Contable De Activo Fijo Empleado Por Las Empresas De Transporte De Carga Del Grupo Aruntani.* Obtenido De
[Http://Dspace.Unitru.Edu.Pe/Bitstream/Handle/UNITRU/2385/Goicochea_Lisset.Pdf?Sequence=1](http://Dspace.Unitru.Edu.Pe/Bitstream/Handle/UNITRU/2385/Goicochea_Lisset.Pdf?Sequence=1)

Hirache Flores, L. (2014). *Costos Posteriores De Los Activos Inmovilizados - Incidencia Tributaria Y Contable.* Obtenido De Actualidad Empresarial:
[Http://Aempresarial.Com/Web/Revitem/1_16255_16832.Pdf](http://Aempresarial.Com/Web/Revitem/1_16255_16832.Pdf)

Mazariegos Hernández, M. E. (Mayo De 2015). *Tratamiento Contable Del Rubro Propiedades, Planta Y Equipo E Ingresos En Una Central Hidroeléctrica, De Acuerdo Con Normas Internacionales De Información Financiera.* Obtenido De
[Http://Biblioteca.Usac.Edu.Gt/Tesis/03/03_4856.Pdf](http://Biblioteca.Usac.Edu.Gt/Tesis/03/03_4856.Pdf)

Mazariegos Ventura, S. O. (Setiembre De 2012). *Valores Revaluados Y/O Deteriorados De La Cuenta Propiedad, Planta Y Equipo De Un Empresa Comercializadora De Aluminio.* Obtenido De
[Http://Biblioteca.Usac.Edu.Gt/Tesis/03/03_4149.Pdf](http://Biblioteca.Usac.Edu.Gt/Tesis/03/03_4149.Pdf)

Tapia Mejía, S., & Cuzco Carrión, A. (17 De Setiembre De 2011). *Análisis Del Modelo De Revaluación De La NIC 16 En El Proceso De Cancelación Del Anticipo De Impuesto A La Renta A Través De Ejercicios Prácticos De Una Muestra De Pymes - Industrias Manufactureras De Guayaquil, Periodo 2010 - 2011.* Obtenido De
[Http://Dspace.Ups.Edu.Ec/Bitstream/123456789/1721/21/UPS-GT000214.Pdf](http://Dspace.Ups.Edu.Ec/Bitstream/123456789/1721/21/UPS-GT000214.Pdf)

Ulloa Moscoso, M. E., & Figeroa Tapia, J. L. (2011). *Aplicación Práctica De La NIC 16 Propiedad, Planta Y Equipo En La Empresa EDMONZAR CIA. Ltda. Desde El 1 De Enero Al 31 De Diciembre Del 2011*. Obtenido De [Http://Dspace.Ucuenca.Edu.Ec/Bitstream/123456789/1246/1/Tcon553.Pdf](http://Dspace.Ucuenca.Edu.Ec/Bitstream/123456789/1246/1/Tcon553.Pdf)

7. ANEXOS

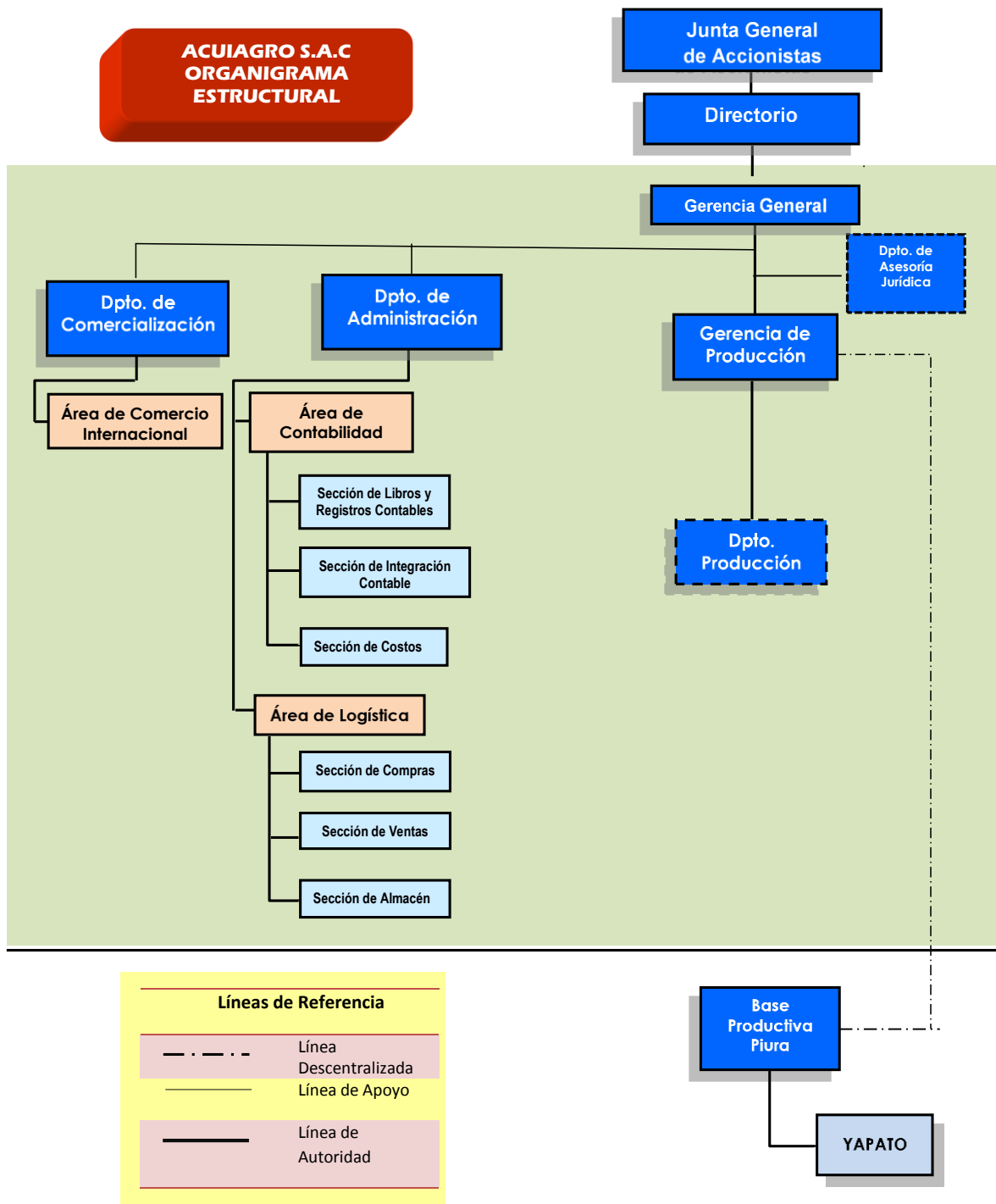
ANEXO N° 01

Razón Social: ACUIAGRO S.A.C.
RUC: 20409304932

ESTADO DE RESULTADOS POR FUNCIÓN 2016 AL 31 DE DICIEMBRE 2016 EXPRESADO EN NUEVOS SOLES

DESCRIPCIÓN	AL 31/12/2016
Ventas Netas (ingresos operacionales)	2,540,357.63
Ventas Nacionales	767,880.35
Ventas al extranjero (Exportaciones)	<u>1,772,477.28</u>
Otros Ingresos Operacionales	-
Bonificaciones y/ Dctos	<u>-</u>
TOTAL INGRESOS BRUTOS	<u>2,540,357.63</u>
Costo de ventas	-1,667,096.08
Costo de Ventas productos BIOBAC	592,012.03
Costo de Producción de Silicam Plus	<u>1,075,084.05</u>
UTILIDAD BRUTA	<u>873,261.55</u>
Gastos Operacionales	
Gastos de Administración	-307,966.63
Gastos de Venta	<u>-278,279.43</u>
UTILIDAD OPERATIVA	287,015.50
Otros Ingresos (gastos)	
Ingresos Financieros	15,817.15
Gastos Financieros	-85,414.20
Otros Ingresos	8.50
Otros Gastos	-
Resultados por Exposición a la Inflación	<u>-</u>
RESULTADOS ANTES DE PARTICIPACIONES	217,426.95
IMPUESTO A LA RENTA	
Participaciones	
Impuesto a la Renta	<u>-72,547.00</u>
UTILIDAD DEL EJERCICIO	<u><u>144,879.95</u></u>

ANEXO N° 02



ANEXO N° 03: MATRIZ DE CONSISTENCIA

“LOS COSTOS POSTERIORES DE LOS ACTIVOS FIJOS Y SUS EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS EMPRESAS COMERCIALIZADORAS DE INSUMOS ACUÍCOLAS DE TUMBES - AÑO 2016”

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	OBJETIVOS	VARIABLES E INDICADORES	TIPO DE INVESTIGACIÓN	POBLACIÓN Y MUESTRA
<p>Problema. ¿En qué medida los costos posteriores de activos fijos tienen efectos en la determinación del impuesto a la renta de las empresas comercializadoras de insumos acuícolas?</p>	<p>1. Objetivo General. Determinar si los costos posteriores de activos fijos inciden en la determinación del impuesto a la renta de las empresas comercializadoras de insumos acuícolas.</p> <p>2. Objetivos Específicos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comparar Costos Posteriores e Intereses relacionados con los activos fijos. 	<p>Variables</p> <p>a) Variable Independiente: Costos posteriores de activos fijos.</p> <p>Indicadores:</p> <p>X₁: Costos Posteriores Intereses relacionados con los activos fijos.</p> <p>X₂: Costos Posteriores Estimación de los costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación.</p> <p>X₃: Costos Posteriores</p>	<p>✓ Correlacional</p> <p>Método de Investigación</p> <p>✓ Problemático-Hipotético</p> <p>✓ Descriptivo</p> <p>✓ Método Analítico - Sistemático</p>	<p>Está conformada por la empresa comercializadora de insumos acuícolas “ACUIAGRO S.A.C” debido a que es la única en la región.</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • Calcular los Costos Posteriores de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de un activo fijo. • Identificar los Costos Posteriores de las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos. • Determinar la Renta bruta del Impuesto a la renta. • Deducir la Renta Neta del Impuesto a la renta. • Establecer los Costos e Ingresos afectos al Impuesto a la Renta. 	<p>Diferencia de cambio.</p> <p>b) Variable Dependiente:</p> <p>Determinación del Impuesto a la Renta</p> <p>Indicadores:</p> <p>Y_1 : Renta bruta del Impuesto a la renta</p> <p>Y_2 : Renta Neta del Impuesto a la renta</p> <p>Y_3 : Costos e Ingresos afectos al Impuesto</p>		
--	--	--	--	--

