

Implicancias tributarias del tratamiento contable de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, y la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Marysol León Huayanca¹, Mónica Villar Bardales²

¹Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima, Perú

²Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú

Resumen

El presente artículo es una investigación descriptiva y explicativa no experimental que busca analizar y dar a conocer las diferencias entre el tratamiento contable y tributario del activo fijo, así como un análisis crítico de las nuevas reglas de reconocimiento de ingresos y gastos a raíz de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1425, publicado el 12 de setiembre del 2018, y su reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.º 339-2018-EF y publicado el 29 de diciembre del 2018. Para ello, se consideran como referencia dos Normas Internacionales de Información Financiera, la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, y la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes; y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) modificado por el Decreto Legislativo N.º 1425 y su reglamento. A través de este análisis, se propone al legislador efectuar algunas precisiones en la ley y en el reglamento del impuesto a la renta respecto de las nuevas reglas de imputación de ingresos y gastos modificadas por los decretos mencionados, del mismo modo como analizar e informar a los sectores las implicancias tributarias del tratamiento contable de la NIC 16 y de la NIIF 15 antes referidas, con la finalidad de evitar que los contribuyentes cometan errores en el cálculo del impuesto a la renta y, en consecuencia, incurran en posibles contingencias tributarias.

Palabras clave: Propiedad, Planta y Equipo; activo fijo; Decreto Legislativo N.º 1425; reglas de imputación de ingresos y gastos; NIC 16; NIIF 15.

Tax implications of the accounting treatment of IAS 16 Property, Plant and Equipment, as well as IFRS 15 Revenue from Ordinary Activities Prior to Contracts with Clients

Abstract

This article is a descriptive and non-experimental explanatory research that seeks to analyze and publicize the differences between the accounting and tax treatment of fixed assets, as well as a critical analysis of the new rules for the recognition of income and expenses as a result of its validity of Legislative Decree No. 1425, published on September 12, 2018, and its regulations, approved by Supreme Decree No. 339-2018-EF and published on December 29, 2018. For this, two International Financial Reporting Standards are considered as references, IAS 16 Property, Plant and Equipment, and IFRS 15 Income from Ordinary Activities from Contracts with Clients; and article 57 of the Income Tax Law (LIR) modified by Legislative Decree No. 1425 and its regulations. Through this analysis, the legislator is proposed to make some clarifications in the law and in the income tax regulations regarding the new rules for imputation of income and expenses modified by the aforementioned decrees. In the same way, this paper analyzes and reports to the sectors the tax implications of the accounting treatment of IAS 16 and IFRS 15 referred to above, in order to prevent taxpayers from making errors in the calculation of income tax and, consequently, incur possible tax contingencies.

Keywords: **Property, Plant and Equipment; fixed assets; Legislative Decree 1425; rules for imputation of income and expenses; IAS 16; IFRS 15.**

Implicações fiscais do tratamento contábil da NIC 16 Propriedade, Plantar e Equipe, e a NIIF 15 Renda de Atividades Comuns Anteriores a Contratos com Clientes

Resumo

O presente artigo é uma investigação descritiva e explicativa não experimental que busca analisar e localizar as diferenças entre o tratamento contábil e o imposto do ativo ativo, como um analítico crítico das novas regras de reconhecimento de entradas e custos da vigiância Decreto Legislativo N.º 1425, publicado em 12 de setembro de 2018, e no Regimento, Aprovado pelo Decreto Supremo N.º 339-2018-EF e publicado em 29 de dezembro de 2018. Para considerar, consulte a Referência das Normas Internacionais de Informação Financeira, a NIC 16, Planta e Equipamento, e o NIIF 15 Ingresso de Atividades Ordinárias de Procedimentos de Contratos com Clientes; e o artigo 57º da Lei do Impacto para a Renda (LIR) modificado pelo Decreto Legislativo N.º 1425 e após o registro. Ao atravessar esta análise, proponha ao legislador a execução de algas com precisão na lei e no registro de impulsos para a próxima sequência de novas regras de imputação de entradas e gastos modificados pelo Decreto

Legislativo N.º 1425 e Decreto Supremo N.º 339-2018-EF, o modo como analiza e informa os setores implicados de tratamento contidos na NIC 16 e no NIIF 15 antes de usar com a finalidade de evitar que contribuintes cometer erros no cálculo do erro a la renta y, em consecuencia, incorre em possíveis contingencias tributarias.

Palabras-clave: **Propiedade, Plantar e Equipe; activo fixo; Decreto Legislativo 1425; regras de imputação de receitas e despesas; NIC 16; NIIF 15.**

1. Introducción

Hasta el ejercicio 2011 en nuestro país, era una práctica común la emisión de estados financieros que privilegiaban las reglas fiscales y no necesariamente los criterios establecidos en las normas contables. Por mucho tiempo, esto originó que la información proporcionada a los inversionistas, más conocidos en términos financieros como “*stakeholder*” (persona o empresa que muestra un interés hacia otra empresa u organización), haya sido presentada de forma distorsionada y que, en consecuencia, haya devenido en una interpretación errónea de la situación financiera y económica de las compañías.

A raíz del artículo 5 de la Ley N.º 29720-2011, Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales, publicada el 25 de junio del 2011, se obligó a varias empresas distintas que se encontraban bajo la supervisión de la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) a presentar sus estados financieros auditados bajo los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF). Posteriormente, el 5 de abril de 2016, dicho artículo se declaró inconstitucional por el Tribunal Constitucional mediante la sentencia recaída sobre el Expediente N.º 00009-2014-PI/TC; sin embargo, la obligación de la aplicación de las NIIF en la preparación de la información financiera sigue vigente para la profesión contable y son varias las empresas que, a la fecha, continúan con su utilización.

En este contexto, debemos mencionar que, para efectos tributarios, el impuesto a la renta que deben pagar las empresas de manera obligatoria toma como base o punto de partida metodológico el resultado contable, cifra que se obtiene del estado de resultados que contiene los criterios establecidos por las NIIF. Luego, dicho resultado debe ser sometido a una conciliación tributaria que consiste en realizar agregados o deducciones a dicha base con la finalidad de determinar el resultado tributario, también denominado como base imponible o renta neta imponible. En este sentido, como se observa, la conciliación señalada se ha convertido en un trabajo engorroso dadas las abismales distancias entre el tratamiento contable y tributario, dos disciplinas que no solo persiguen objetivos distintos, sino que también emplean criterios de reconocimiento y medición de las transacciones económicas diferentes.

Al contrario de la Ley del Impuesto a la Renta, las NIIF se han ido adaptando al cambio constante de los negocios y al mundo globalizado, lo que ha ocasionado

grandes cambios, como el haber dejado el modelo del costo histórico por el del valor razonable, el mismo que lleva una carga muy alta de juicio profesional y, por ende, de muchas estimaciones. Esto se puede apreciar, por ejemplo, en el reconocimiento y medición de algunas partidas contables en los estados financieros como Propiedad, Planta y Equipo, así como la de Ingresos.

Por lo antes descrito, el presente artículo tiene como objetivo dar a conocer las implicancias tributarias en relación al tratamiento contable de Propiedad, Planta y Equipo (NIC 16), así como de Ingresos (NIIF 15) bajo un análisis crítico de las nuevas reglas de reconocimiento de ingresos y gastos del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1425 y en concordancia con su reglamento, vigente desde el 1 de enero de 2019.

2. Marco teórico

2.1. El objetivo de la Contabilidad y las NIIF

La Contabilidad se propone brindar información oportuna y fidedigna para la toma de decisiones tanto para los propios inversionistas sobre sus beneficios disponibles como para los terceros (proveedores, Estado, bancos, entre otros). Esta información se relaciona con la situación financiera de la empresa (patrimonial), obtenida en el transcurso de actividades del negocio, y con la situación económica o los resultados que pueden ser utilidades o pérdidas, obtenidos en el transcurso del ejercicio económico, que va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. A fin de obtener dicha información, los hechos económicos que realiza una empresa se registran o acumulan en los estados financieros en el ejercicio en el que ocurren.

Al respecto, el IASB (2019) señala lo siguiente en la NIC 1:

Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual. (Párrafos 27 y 28)

En ese sentido, las NIIF se utilizan en la preparación de la información financiera, ya que establecen criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las transacciones o sucesos económicos. Asimismo, se encuentran conformadas por el Marco Conceptual que suministra una base para el uso del juicio a fin de resolver cuestiones contables, así como por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) propiamente dichas, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) aún vigentes, las interpretaciones de las NIIF (Comité de Interpretaciones de

las NIIF: IFRIC) y las interpretaciones de las NIC (Comité de Interpretaciones de las NIC: SIC).

Como se mencionó, a lo largo del tiempo, las NIIF han ido evolucionando. Antes privilegiaba como base fundamental al costo histórico y, en los últimos años, al valor razonable; es decir, pasó de un enfoque de control (protección patrimonial) a uno de predicción, plagado de muchos criterios subjetivos o estimaciones derivadas del juicio profesional.

2.1.1. La obligación de preparar los estados financieros bajo las NIIF en el Perú

Cabe señalar que, en nuestro país, en diversos congresos nacionales de contadores públicos del Perú, se adoptaron acuerdos para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) según las resoluciones siguientes:

- Resolución N.º 39 del X Congreso de Lima en 1986 (NIC 1 a la 13)
- Resolución N.º 12 del XI Congreso del Cusco en 1988 (NIC 14 a la 23)
- Resolución N.º 1 del XII Congreso de Cajamarca en 1990 (NIC 24 a la 29)

El Consejo Normativo de Contabilidad, el 18 de abril de 1994, mediante la Resolución N.º 005-94-EF/93.01, oficializó la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas en los congresos antes mencionados y se precisó que los estados financieros deben ser preparados cumpliendo las mencionadas normas. Sin embargo, en la práctica, no se aplicaron.

Posteriormente, el reconocimiento de las NIC no solo se dio en el campo profesional, sino también en el campo legal, pues, en 1997, la Ley General de Sociedades N.º 26887, en su artículo 223, estableció la obligatoriedad de que los estados financieros se preparen y presenten de conformidad con las normas legales y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Por su parte, la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a los que se refiere la Ley General de Sociedades comprende sustancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas, y a las normas establecidas por organismos de supervisión y control para las entidades de su área, siempre y cuando se encuentren dentro del marco teórico en el que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

Cabe señalar que, en el campo legal, aun habiendo sido reconocidas las NIC (en su momento, denominadas así), la profesión contable seguía sin aplicarlas. De ahí que sea pertinente cuestionar si solo actuamos para evitar sanciones, en tanto parece ser que tuvo que salir una ley que impusiera sanciones por su no aplicación para que los contadores nos veamos obligados a aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera.

La ley a la que nos referimos es la Ley N.º 29720, publicada en junio de 2011 y denominada como Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales. Mediante su artículo 5, esta obligó la auditoría de los estados financieros (EEFF) bajo las NIIF de manera gradual y en función de los ingresos; sin embargo, el 5 de abril del 2016, el Tribunal Constitucional publicó en su portal web la sentencia recaída sobre el Expediente N.º 00009-2014-PI/TC. Esta declara FUNDADA la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por más de cinco mil ciudadanos contra el artículo 5 de esta ley, promovido por empresarios que consideraron un sobre costo a los desembolsos por honorarios a las sociedades de auditoría sobre información de empresas que no cotizan en la bolsa. Sin embargo, la obligación de la emisión de EEFF bajo las NIIF sigue vigente para la profesión contable.

2.2. Objetivo de la Tributación y el impuesto a la renta

La Tributación tiene por finalidad recaudar ingresos públicos, que servirán como fuente de financiamiento para satisfacer las necesidades de los ciudadanos, ya sea en educación, vivienda, salud; realizando obras de infraestructura; o para atender el gasto corriente consistente en los sueldos de todos los servidores públicos, así como de los órganos que administran justicia y velan por nuestra seguridad. También, toma en cuenta la capacidad contributiva del ciudadano y, sobre la base de la potestad tributaria que le otorga la Constitución Política del Perú, puede crear, modificar o derogar tributos respetando los principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.

Si bien es cierto que, en la Constitución Política del Perú de 1993, no aparece expresamente mencionado el principio de capacidad contributiva, en su artículo 74, indica que “el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” (Título III, capítulo IV). En este sentido, aun si el significado del principio de capacidad contributiva se halle o no en la Constitución, es un criterio indispensable en el análisis de la legislación tributaria desde la perspectiva del principio de igualdad, ya que está integrado en la idea de justicia tributaria. Dicha capacidad contributiva obedece a una manifestación de riqueza susceptible de imposición, la misma que puede ser la renta obtenida, el patrimonio que posee el ciudadano, o el consumo que realiza de bienes y servicios.

Al respecto, es importante mencionar que la Sentencia de Casación N.º 18983-2017 LIMA del 2 de julio 2019 indica que el impuesto a la renta grava la manifestación de riqueza, en tanto afecta a todas las utilidades que se generen como consecuencia del capital, trabajo o combinación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (renta producto), cuyo contribuyente será aquel que soporte el tributo, atendiendo estrictamente a su capacidad contributiva y como consecuencia de su deber de contribuir al Estado. En torno de las empresas, constituirá como una renta, también, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, por lo que se entiende así a cualquier ingreso que perciba una empresa,

que necesariamente debe provenir de la realización o ejecución de un hecho económico, transacción económica o negocio (operación externa) que tenga por finalidad producir ganancias, y cuyo tercero, según sea el caso, puede ser persona jurídica o natural. Así también, se gravará con el referido impuesto a los supuestos de imputación de renta, es decir, el incremento en el consumo y en la posesión de riqueza (consumo más incremento patrimonial).

Además, podemos citar como sustento de la capacidad contributiva un pronunciamiento del Tribunal Constitucional STC N.º 2727-2002-AA/TC (Caso IEAN 6) en el que se establece que

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal (...). Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes [destacado de las autoras].

En otras palabras, en el caso de la manifestación de riqueza renta en una empresa, no se puede gravar con un impuesto a la renta (LIR) una utilidad que no le genere riqueza real y que no tenga en cuenta su capacidad patrimonial. En consecuencia, sería inaceptable que la LIR considere como renta algún concepto estimado, una ganancia no realizada o que se espera obtener en el futuro, o un gasto aun no incurrido del que se espera que se realice en un ejercicio distinto al de su reconocimiento en los EEFF, ya que vulneraría el principio de capacidad contributiva. En esa misma línea, sería incongruente que se acepten formas de medición distintas al costo histórico, que son los importes realmente incurridos, en la medida que reconocer un valor estimado se apartaría también del principio de capacidad contributiva.

Para efectos de determinar la renta neta imponible del impuesto a la renta, operativamente, lo que se hace es tomar el resultado contable (basados en los criterios de las NIIF) solamente como un dato preliminar para realizar la conciliación tributaria mediante adiciones y deducciones a dicho resultado. Esto se debe a las diferencias entre ambos tratamientos a fin de obtener la renta neta. Al respecto, el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la contabilización de operaciones, bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, puede determinar diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta por la aplicación de las normas contenidas en la ley. En consecuencia, salvo que la ley o el reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Asimismo, las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables en la declaración jurada. En ese sentido, en tanto los

resultados contables del ejercicio constituyen solo un dato referencial, carecerían de relevancia jurídica tanto la variabilidad de los principios, procedimientos, pautas, etc., que rigen la determinación del resultado contable, como la naturaleza del órgano que establece dichos principios –entre otros– a nivel nacional o internacional. Sin embargo, no podemos dejar de reconocer que, a pesar de que sabemos que la Contabilidad y la Tributación tienen objetivos diferentes, hay una relación que debe analizarse.

2.3. Relación de las normas contable en la determinación del impuesto a la renta empresarial

La primera relación es indirecta y está vinculada con el requerimiento de conocimientos especializados de ambas materias a partir de dos finalidades: identificar las diferencias que han incidido en el resultado contable que difieren de la renta neta imponible a la que debe llegar la empresa, y realizar el cálculo y el pago del impuesto a la renta correspondiente. Por su parte, la segunda relación da cuenta de la interpretación de los términos de origen contable recogidos en la LIR que no han sido definidos.

Sobre este punto, como señalan Durán Rojo y Mejía Acosta (2011),

dada la cercanía entre el fenómeno tributario y la dinámica contable, cada vez se usan con mayor regularidad los principios de contabilidad para llenar de contenido las normas tributarias, especialmente en materia del impuesto a la renta (IR). Con la exigencia de su uso obligatorio en el Perú, se intensificó la utilización de las NIIF en materia impositiva, lo que originó que no haya uniformidad entre las autoridades tributarias (SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial) respecto del tipo de fuente jurídica de que se trata (norma jurídica, doctrina, etc.) ni de las reglas temporales de su uso, especialmente en casos en que una versión de ese tipo de normas fuese sustituida a nivel internacional y/o oficializada por el CNC (Consejo Nacional de Contabilidad) para su uso en Perú. (p. 50-51).

Nuestra opinión es que debemos recurrir al conocido método jurídico de interpretación de las normas legales, también llamado como método sistemático, en cuya virtud cabe perfectamente remitirse a las normas legales contables (Derecho contable), es decir, a las NIIF oficializadas en Perú para, finalmente, construir el sentido y alcance de las normas del impuesto a la renta; sin embargo, se debe tener en cuenta que esa interpretación tiene un límite. La norma contable debe ser tomada en cuenta, pero solo en la medida que no se termine asumiendo posiciones interpretativas contrarias a la norma legal tributaria o que genere distorsiones a esta norma legal tributaria, como transgredir el principio de capacidad contributiva y privilegiar otra forma de medición que no sea el costo histórico.

Por su parte, Bravo (2016) indicó que, si una norma tributaria hace alusión a una categoría contable y no desarrolla una propia acepción o concepto, el intérprete debe seguir un proceso interpretativo para construir el sentido de la norma, apelando

para ello al propio ordenamiento jurídico y al conocimiento humano del que se dispone. En consecuencia, existiendo el derecho contable y la contabilidad como disciplina científica, lo racional es recurrir a ellos para construir, vía interpretación, el sentido de la norma, y teniendo en cuenta que, al ser una norma tributaria, debe interpretarse en consonancia con los principios constitucionales que disciplinan la potestad tributaria (capacidad contributiva, no confiscatoriedad, reserva de ley etc.).

Dicho esto, estamos de acuerdo con la opinión de Bravo, en tanto que, en el Perú, existe el Derecho contable. En efecto, la oficialización de tales normas cumple, entre otros requisitos, con la formalidad de su publicación en el diario oficial El Peruano y, por lo tanto, cuando los términos que utiliza la ley tributaria proceden del ordenamiento contable, no cabe otra interpretación que la contable. Esto mismo sucedería, por ejemplo, cuando un impuesto grava los megahercios que un concesionario de telefonía celular ocupa en el espacio radioeléctrico, ya que los términos se interpretarían de acuerdo con el derecho de las telecomunicaciones.

Es importante mencionar que nuestra opinión se ve reforzada por la parte considerativa recaída en la **Sentencia de Casación N.º 12304-2014 LIMA**, publicada el 17 de marzo del 2017, y emitida por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia, en donde se especifica lo siguiente:

*Dado que es el propio Tribunal fiscal el que en su práctica “jurisprudencial”, para reparos ocurridos desde el ejercicio gravable del año de mil novecientos noventa y seis, ya viene aplicando Normas Internacionales de Contabilidad como ocurrió en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 8534-5-2001 20; la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00467-5-2003; y más específicamente en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10240-4-2001, de 20 de diciembre de 2001; y la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07942-4- 2008, de 27 de junio de 2008. Este Supremo Tribunal considera que no existe infracción normativa de la Norma IX del Código Tributario al aplicar la Instancia de Mérito a las normas de **Derecho contable** [destacado de las autoras] como las incluidas en la Norma Internacional de Contabilidad N.º 18 para resolver el caso, más aún si también el Tribunal Fiscal, al resolver el caso, tomó como referencia directa el criterio que había delineado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10240-4-2001 y 07942-4-2008, en que expresamente analizó la Norma Internacional de Contabilidad 18 para pronunciarse sobre casos similares al que origina la presente controversia.*

Desde esta única perspectiva, el argumento de infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar, por el solo hecho de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad, debe desestimarse por infundado, ya que sí es aplicable al caso, de modo supletorio a las Normas Internacionales de Contabilidad, mientras que estas no se opongan o desnaturalicen el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta.

En síntesis, en nuestra opinión, las normas contables sí se encuentran dentro de

nuestro ordenamiento jurídico, por lo que, en consecuencia, se debe recurrir a ellas para construir, vía interpretación, el sentido de la norma, así como teniendo en cuenta que se trata de una norma tributaria (la LIR) que debe interpretarse en consonancia con los principios constitucionales y la capacidad contributiva. Considerando esa idea, a continuación, explicaremos las principales diferencias entre el tratamiento contable y tributario del rubro Propiedad, Planta y Equipo (NIC 16), e Ingresos (NIIF 15).

2.4. Tratamiento contable de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de Propiedad, Planta y Equipo (PPE), de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene, así como los cambios que se hayan producido en su inversión. Esta norma define a las PPE como activos tangibles que se prevé sean utilizados por más de un periodo contable en la producción o prestación de bienes y servicios para alquilar a terceros o para la administración. Se reconocerán como tales, en la medida que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, de igual modo como el costo del elemento pueda medirse confiablemente.

Las PPE se registran inicialmente al costo, el cual incluye todos los desembolsos necesarios para que el activo se encuentre en condiciones de uso, es decir, en la ubicación y en el estado requerido para que esté listo para su empleo. Estos corresponden, por ejemplo, al precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio, entre otros. Además, la norma prescribe que los costos por préstamos directamente atribuibles a la construcción de un activo por la propia empresa se incluyen en el costo del activo, en aplicación de la NIC 23 Costos por préstamos. Del mismo modo, el costo del activo también debe incluir un estimado de los costos de desmantelamiento y restauración del local al final de la vida útil de los activos cuando la obligación resulte en la adquisición o instalación del activo.

La norma prevé que es factible que las empresas puedan incurrir en costos posteriores para adquirir ciertos componentes de algunos elementos de PPE, o que puedan necesitar ser reemplazados a intervalos regulares, los cuales serán activados en la medida que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. Estos componentes pueden ser, por ejemplo, los componentes interiores de una aeronave como asientos o instalaciones de cocina.

El costo del activo se reconocerá como gasto vía depreciación durante la vida útil del activo, que es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad. Cabe mencionar que esta norma establece la obligación de depreciar de forma separada cada parte de un elemento de PPE, teniendo en cuenta que aquellas partes que presentan un costo significativo con relación al costo total del elemento se depreciarán de forma separada. Además, la NIC 36 Deterioro

de Activos requiere que una entidad evalúe, al final de cada periodo de reporte, si existen o no indicios de que un elemento de PPE está deteriorado.

La baja en cuentas de un elemento de PPE, conforme con los párrafos 67, 68 A y 69 de esta norma, se puede producir por la disposición por venta, arrendamiento financiero o donación, o cuando no se espera obtener beneficios por su uso, disposición o reemplazo. Al dar de baja un elemento de PPE, se origina un resultado (pérdida o ganancia), el cual se obtendrá de la diferencia entre el importe neto que en su caso se obtenga por la disposición o venta, y el importe en libros del bien (valor neto en libros).

2.4.1. Aspectos tributarios del activo fijo

El inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles para efectos de determinar la renta neta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo. Sin embargo, esta ley no define qué se debe entender como activo fijo.

Al respecto, coincidimos con Tartarini Tamburini y Chevarria Sotelo (2015), quienes indican lo siguiente:

Es claro que la Contabilidad podría ser fuente de Derecho ayudando a complementar o dotar de contenido a la norma fiscal en aquellos aspectos en que esta lo permite. No obstante, no queda claro bajo qué tipo de “fuente” se enmarca la Contabilidad en la enumeración que hace de ellas la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario. (p. 15).

No obstante, no estamos de acuerdo con que la remisión a las normas contables sea bajo el argumento de ser “fuentes de Derecho”, sino, como ya lo habíamos indicado en el punto 2.2 del presente artículo, recurrimos a ellas en vía de interpretación porque, a nuestro criterio, existen argumentos que avalan la existencia de un Derecho contable, aunque se deba tener en cuenta que, cuando recurramos a las normas contables, debemos no desnaturalizar el objetivo de la Ley del Impuesto a la Renta, que es gravar la capacidad contributiva del contribuyente.

Es importante mencionar que el término “activo fijo” ha quedado desfasado, ya que ha desaparecido de las normas contables y ha sido reemplazado por los términos “Propiedad, Planta y Equipo”, inversiones inmobiliarias o activos no corrientes mantenidos para la venta, que no tienen un desarrollo en la LIR. Este desfase, además, ha originado una serie de interpretaciones que consideramos deben ser resueltas cuanto antes para evitar contingencias tributarias importantes en las empresas cuando sean sometidas a un procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, a nuestro juicio, el análisis debería ser el siguiente: entender que, cuando se creó la LIR, el legislador, al referirse a activos fijos o permanentes, se refería a lo que así denominaba la Contabilidad en dicho momento, es decir, a los inmuebles, maquinaria y equipo que utilizaban las empresas para llevar a cabo sus actividades. Con el correr del tiempo, ese abanico se fue ampliando según el modelo

de las NIIF, que separa los conceptos que antes estaban incluidos en la partida contable antes mencionada a un criterio basado en el destino de los bienes. Así, únicamente si estos son usados por la propia empresa, calificarán como parte de Propiedad, Planta y Equipo, así como se registrarán por los criterios establecidos en la NIC 16; por el contrario, si son vendidos después de haber sido usados o alquilados, calificarán como activos no corrientes disponibles para la venta y se registrarán por los criterios de la NIIF 5; y si los inmuebles se destinan para ser alquilados a terceros, calificarán como inversiones inmobiliarias en virtud de la NIC 40.

Una vez entendida esa clasificación, debemos considerar al rubro de Propiedad, Planta y Equipo como un sinónimo de la referencia a activos fijos en la LIR teniendo especial cuidado en encontrar las diferencias entre el tratamiento contable y tributario (elementos del costo, valor residual, componetización, depreciación, revaluación, deterioro, etc.). Así, esta precisión servirá para realizar una correcta conciliación tributaria.

Respecto de los activos no corrientes disponibles para la venta y las inversiones inmobiliarias, debemos señalar que pueden tratarse bajo los parámetros de la LIR, como si fueran activos fijos, solo si se cumplen las condiciones para que sean calificados como tal. De serlo, los gastos relacionados serán deducibles y los ingresos, gravados cuando se vendan.

Por ejemplo, si se tratara de un inmueble, al no hacer mayor distinción entre la ley y esta clasificación, este sería calificado como edificio u otra construcción, así como estaría sujeto a una depreciación lineal del 5 % anual; sin embargo, habría que considerar que solo procedería la depreciación a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, por lo que, si no se usaron aún, no habría depreciación tributaria.

También, habría que recordar que, en el caso de inmuebles, no aplicaría el requisito de que la depreciación esté contabilizada y podría ser deducida en la conciliación tributaria. Por el contrario, si se tratara de bienes muebles, estaríamos frente a un impedimento de la deducción de la depreciación, ya que el inciso b) del artículo 22 del reglamento de la LIR exige el requisito de su contabilización para la deducción y la NIIF 5 establece que tales bienes no se deprecian; por el contrario, se muestran a su valor razonable. En ese sentido, si un desembolso incurrido califica para la NIC 16 como Propiedad, Planta y Equipo, será para fines tributarios como un activo fijo.

Ahora bien, la base sobre la cual debe calcularse la depreciación para fines tributarios será el costo de adquisición, producción o valor de ingreso al patrimonio cuando los bienes hayan sido donados. Sobre el particular, debemos mencionar que, a partir del 1 de enero del 2013, como consecuencia de la modificación efectuada a la Ley del Impuesto a la Renta por el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1112, publicado el 29 de junio de 2012 en el diario oficial El Peruano, se exige que, para la deducción del costo computable, este se encuentre sustentado en comprobante de pago, requisito que únicamente resultaba aplicable a la deducción de los gastos antes de la entrada en vigencia de dicha modificación legislativa, tal como lo señala el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, el inciso b) y c) del

artículo 41 glosan lo siguiente:

- b. 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.
- c. 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 [destacado de las autoras].

En adición, es preciso indicar que, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 22 del reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones solo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón del 5 % anual respecto de los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría. Asimismo, el inciso b) del mismo artículo ha establecido que, para efectos de que la depreciación sea deducible, deberá estar registrada en los libros y/o registros contables, y no deben exceder las tasas máximas de depreciación. Para tales efectos, dicho artículo exige que los contribuyentes lleven un control permanente de los bienes del activo fijo en un registro de activos fijos, el cual deberá cumplir con determinados requisitos, características, contenido, forma y condiciones que la SUNAT establezca mediante alguna resolución de superintendencia.

En relación con el requisito tributario de la contabilización de la depreciación de los bienes distintos a edificaciones y construcciones, Belaunde Plenge (2018) señala lo siguiente:

El método de medición a 'valor razonable' (precio al que puede adquirirse un activo entre partes interesadas debidamente informadas en una transacción en condiciones de libre competencia), en la mayoría de casos, diferirá del valor de adquisición del activo cuya depreciación se busca tomar como costo o gasto. Acorde a ello, la consecuencia perjudicial para el contribuyente se pondría de manifiesto cuando el 'valor razonable' asignado al activo en aplicación de las normas contables reduzca el valor que el mismo activo tendría de haberse adoptado-conforme a lo establecido en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta- el valor de adquisición. En efecto, dado que, en dicho caso, al seguirse lo establecido en el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación se realizaría tomando como base el 'valor razonable' del activo, podría resultar que, al ser el costo de adquisición mayor, parte del mismo no pueda ser tomado para fines del impuesto a la renta. (p. 167)

Dicho esto, si bien es cierto que existen argumentos doctrinarios para determinar que la depreciación del ejercicio se hace considerando como base los costos históricos, la Administración Tributaria ha concluido en tres informes que, al no tener contabilizada la depreciación del menor valor atribuido, no se cumple con el requisito de lo contabilizado establecido en el artículo 22 del reglamento de la LIR (interpretación literal), por lo que consideramos que sería muy arriesgado para las empresas deducir vía declaración jurada dicha depreciación; de todas maneras, SUNAT lo cuestionaría en una fiscalización por ser los criterios vertidos en los informes emitidos por la institución de obligatorio cumplimiento. Además, el importe del menor valor atribuido no se perdería debido a que podría considerarse como deducción en el momento en que se dé de baja a los bienes por obsolescencia o por venta. Lo mencionado se encuentra respaldado por la SUNAT en su reciente **Informe N.º 149-2019-SUNAT/7T0000:**

En el supuesto que, por aplicación de las NIIF, se hubiera efectuado un ajuste rebajando el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo: 1. No corresponde deducir como gasto en la declaración jurada el importe del ajuste indicado en el último ejercicio en que el bien mueble registre depreciación para fines contables. 2. Corresponde considerar dicho ajuste como parte del costo computable del activo en caso sea enajenado antes de quedar completamente depreciado. 3. Corresponde deducir el importe del ajuste en cuestión como gasto deducible en el caso de que el bien mueble sea dado de baja por desuso u obsolescencia, si se opta por la segunda opción señalada en el inciso i) del artículo 22 del reglamento de la LIR.

Llegado a este punto, hemos preparado un comparativo de las principales diferencias entre los tratamientos contable y tributario respecto de Propiedad, Planta y Equipo:

Tabla 1. Comparativa del tratamiento contable y tributario respecto de PEP

Tratamiento contable	Tratamiento tributario
<p>Se entiende por Propiedad, Planta y Equipo a los activos tangibles que:</p> <ol style="list-style-type: none"> Poseen una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y que Se esperan usar durante más de un periodo, según la NIC 16 (párrafo 6). 	<p>No existe definición en la LIR; sin embargo, vía interpretación, podríamos recurrir a la definición contable para darle contenido a este vacío legal, en la medida que no se desnaturalice el objetivo de la LIR.</p> <p>Informe N.º 035 – 2007/SUNAT/ 2B0000: ni el TUO de la Ley del IR ni su reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos y activos intangibles. En ese sentido, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).</p> <p>RTF 3942 – 5- 2010: recurre a las normas contables, específicamente a la NIC 16 para definir un activo fijo.</p>
<p>Elementos del costo inicial:</p> <p>El costo (precio) de adquisición, los costos directos para poner el activo en ubicación y condición de operación, el estimado inicial del costo de desmantelamiento y de rehabilitación, y los costos por préstamos directamente atribuibles a la construcción de un activo por la propia empresa se incluyen en el costo del activo, en aplicación de la NIC 23 Costos por préstamos.</p>	<p>Artículo 20 de la LIR:</p> <p>Se consideran los costos 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, demarcados según las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso, los intereses formarán parte del costo computable.</p>
<p>Se reconoce como parte del activo fijo en el momento inicial, en la medida que cumpla las definiciones de provisión según la NIC 37 (evento que obliga).</p>	<p>No forma parte del costo del activo fijo para fines del impuesto a la renta (IR).</p>

<p>No se requiere de un comprobante de pago para sustentar el costo.</p>	<p>A partir del 1 de enero del 2013, como consecuencia de la modificación efectuada a la Ley del Impuesto a la Renta por el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1112, publicado el 29 de junio de 2012, se exige que, para la deducción del costo computable, se encuentre sustentado en comprobante de pago, requisito que, antes de la entrada en vigencia de dicha modificación legislativa, únicamente resultaba aplicable a la deducción de los gastos, tal como lo señala el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.</p>
<p>El primer año de implementación de las NIIF ha traído como consecuencia que muchas empresas han afectado el costo de su activo fijo (costo histórico) por un mayor o menor valor atribuido. Según la NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, se define como costo atribuido al importe usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada..</p>	<p>Informe N.º 0134-2015-SUNAT/5D0000: en los casos en que por aplicación de la NIIF 1 se opta por sustituir el costo o costo depreciado de los activos fijos por su valor razonable que es mayor a aquel, para efectos del impuesto a la renta, <u>el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación.</u></p> <p>Informe N.º 025-2014-SUNAT/4B0000: no puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF.</p> <p>Informe N.º 149-2019-SUNAT/7T0000: en el supuesto que, por aplicación de las NIIF, se hubiera efectuado un ajuste rebajando el costo de adquisición o producción de un bien mueble calificado como activo fijo, se dan las siguientes situaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No corresponde deducir como gasto en la declaración jurada el importe del ajuste indicado en el último ejercicio en el que el bien mueble registre depreciación para fines contables.

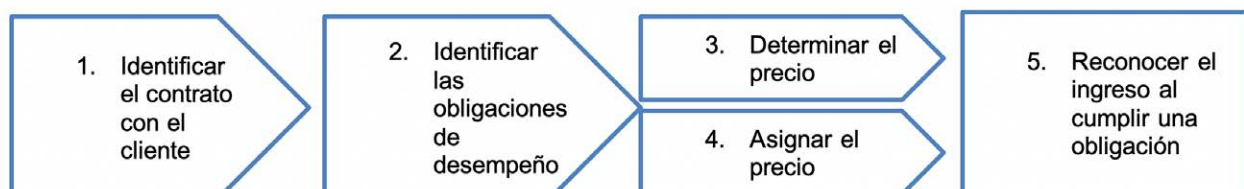
	<ol style="list-style-type: none"> 2. Corresponde considerar dicho ajuste como parte del costo computable del activo en caso sea enajenado antes de quedar completamente depreciado. 3. Corresponde deducir el importe del ajuste en cuestión como gasto deducible en el caso de que el bien mueble sea dado de baja por desuso u obsolescencia, si se opta por la segunda opción señalada en el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la LIR.
<p>Los costos posteriores para capitalizarse deben cumplir con la definición de activo fijo (criterio de generación de beneficios económicos adicionales a los originales), en tanto se entienda como beneficio económico al incremento de ingresos, vida útil, productividad, ahorro de costos y eficiencias.</p>	<p>Artículo 41 de la LIR:</p> <p>(i) Costos posteriores: se entiende así 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.</p>
<p>Revaluaciones:</p> <p>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.</p>	<p>Revaluaciones:</p> <p>Las revaluaciones no tienen efectos tributarios, salvo que sean producto de reorganizaciones de sociedades.</p>
<p>Respecto de la depreciación:</p> <p>Se inicia desde que el activo está listo para su uso previsto; se deprecia por componentes sobre la base de su vida útil y en función de la realidad del bien. Además, el valor residual es requerido para determinar el importe depreciable.</p>	<p>Respecto a la depreciación:</p> <p>Se computarán a partir del mes en que los bienes son utilizados para la generación de rentas gravadas. Su deducción se basa en el límite de lo contabilizado, excepto inmuebles. Además, la componetización no aplica para fines tributarios. El valor residual solo tendría efectos tributarios con la venta o baja del activo.</p>

<p>Baja de activos:</p> <p>La baja en cuentas de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo (PPE), conforme con los párrafos 67, 68 A y 69 de esta norma, se puede producir por las siguientes situaciones: (a) disposición por venta, arrendamiento financiero o donación, donde no se espera obtener beneficios por su uso o disposición, o (b) por reemplazo.</p> <p>Cabe señalar que, al dar de baja un elemento de PPE, se origina un resultado (pérdida o ganancia), el cual se obtendrá de la diferencia entre el importe neto que en su caso se obtenga por la disposición o venta, y el importe en libros del bien (valor neto en libros).</p>	<p>Baja de activos:</p> <p><u>Artículo 22 inciso i) del reglamento de la LIR:</u></p> <p>El contribuyente podrá optar por lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la tabla a la que se refiere el inciso b) de este artículo; o 2. Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo. La SUNAT dictará las normas para el registro y control contable de los bienes dados de baja. <p>Cabe decir que el desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por un informe técnico dictaminado por un profesional competente y colegiado. En ningún caso, la SUNAT aprobará la aplicación de tasas de depreciación mayores en razón de desuso u obsolescencia.</p>
---	--

Fuente: Elaboración propia

2.5. Tratamiento contable de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Precedentes de Contratos con Clientes

A partir del 01 de enero del 2019, entró en vigencia la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Precedentes de Contratos con Clientes. A tal efecto, se deben seguir los siguientes pasos:



En relación con la identificación del contrato, la norma enumera criterios que deben cumplirse antes de que una entidad pueda reconocer un contrato; por ejemplo, debe ser probable la recaudación del importe de la contraprestación, mientras que una empresa considerará solo la capacidad del cliente y la intención que tenga de pagar esa contraprestación a su vencimiento.

Por otra parte, la empresa deberá evaluar los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente cualquiera de los siguientes elementos:

- (i) Un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) distinto: por ejemplo, en esta situación, podemos encontrar a los contratos de construcción y de producción que involucran la transferencia al cliente de muchos bienes y servicios que pueden ser distintos, tales como varios materiales de construcción, servicios de gestión de proyectos y de recursos humanos. Sería poco práctico la identificación de todos los bienes o servicios individuales como obligaciones de desempeño separadas y, sobre todo, no se representaría fielmente la naturaleza del compromiso de la entidad con el cliente, dado que daría lugar a que una entidad reconozca y mida un ingreso de actividades ordinarias cuando se proporcionen los materiales y otros insumos del proceso de construcción o producción, en lugar de reconocer y medir el ingreso de actividades ordinarias cuando la entidad realiza y utiliza tales insumos para prestar los servicios o producir los bienes. Por ello, los consejos decidieron que, al identificar si los bienes o servicios son distintos, una entidad no debería considerar solo las características del bien o servicio de forma individual, sino evaluar si el compromiso de transferir el bien o servicio es identificable por separado (es decir, distinto dentro del contexto del contrato).
- (ii) Una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente, al margen de que exista un solo precio de transacción: por ejemplo, un contrato de servicios repetitivos como el servicio de contabilidad o de limpieza, o un contrato de suministros eléctricos, requeriría que una entidad asignara la contraprestación total a cada incremento de servicios (por cada hora de servicio) a ser proporcionado en el contrato; sin embargo, los consejos decidieron que no sería eficaz en términos de costo aplicar el modelo de esta forma y se decidió precisar en el párrafo 22 B de la NIIF 15, para que se agrupen como una sola obligación de desempeño y se asignara el precio de transacción a la obligación de desempeño. Así, la entidad reconocerá, entonces, los ingresos de actividades ordinarias aplicando una medida única de progreso a esa obligación de desempeño.

Por su parte, el precio de transacción es el importe de la contraprestación al cual la empresa espera tener derecho, a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente y excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). Cabe señalar que la contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables o ambos. De este modo, al determinar el precio de la transacción, una empresa considerará los efectos de todos los siguientes aspectos:

- Contraprestación variable
- Componente de financiación significativo
- Contraprestación distinta al efectivo
- Contraprestación pagadera a un cliente

En relación con la contraprestación variable, es pertinente mencionar que existen tipos, como los descuentos, las devoluciones, los reembolsos, los créditos, las reducciones de precios, los incentivos, las primas de desempeño y las penalizaciones. Para tales efectos, una empresa incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada, solo en la medida que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado y reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable. Asimismo, la entidad debe estimar el importe utilizando el valor esperado o el importe más probable. De este modo, dependiendo de la medida que se espera, predecirá mejor el importe de la contraprestación a la cual tendrá derecho.

Si la compañía determina más de una obligación de desempeño, la norma requiere que el precio de transacción se asigne a cada obligación de desempeño en proporción a los precios de venta independientes de los bienes o servicios subyacentes. Si un bien o servicio no se vende por separado, se debe estimar un precio de venta para este.

Finalmente, es relevante reconocer el ingreso cuando (o a medida que) la empresa satisface una obligación a cumplir al transferir un bien o servicio prometido a un cliente. En esta línea, un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el **control de dicho activo**. Este alude a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. Incluye, además, la capacidad de impedir que otras empresas dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

2.5.1. Tratamiento tributario de los ingresos: reconocimiento jurídico a la luz de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1425 y su reglamento

A través del Decreto Legislativo N.º 1425, se incorporaron a nuestra regulación los marcadores o indicadores puntuales de cuándo los contribuyentes deben reconocer los ingresos o gastos para efectos de hacer la determinación del impuesto a la renta. Esto se pensó con la finalidad de poder otorgar a los contribuyentes seguridad jurídica, la misma que se había vulnerado debido a las diversas interpretaciones ocasionadas por la falta de desarrollo del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia (devengado), establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) para la imputación de los ingresos y gastos de los generadores de rentas de tercera categoría.

Es esta falta de desarrollo lo que ha originado variadas controversias resueltas tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal de manera diversa e incongruente. Así, en algunos casos, para la interpretación, se han remitido automáticamente y abiertamente a los criterios de las NIIF; en otros, han empleado las mismas NIIF alegando las Normas III, VIII o IX del Título Preliminar del Código Tributario; o han recurrido a la doctrina jurídica o al Código Civil, o a todas ellas para poder resolver los asuntos en controversia, lo que ha causado confusión e inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Ahora bien, debemos advertir que la modificación realizada por el Decreto Legislativo N.º 1425 al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta aún puede ser controversial e inconveniente en su interpretación, a fin de sustentar el reconocimiento de ciertos ingresos ante la Administración Tributaria, debido a algunos vacíos respecto de la definición de algunos términos. Del mismo modo, el efecto de la transitoriedad de la norma que aún no ha sido regulado por el legislador presenta la misma característica.

Antes de revisar lo que actualmente prevé la norma sobre el reconocimiento de ingresos y gastos, consideramos importante orientar nuestro análisis recordando la intención del legislador al pretender gravar con el impuesto a la renta la manifestación de riqueza denominada renta. Es decir, como indicamos, dentro de los objetivos de la tributación, no se puede pretender gravar con un impuesto a la renta, en el caso de una empresa, una utilidad que no le produzca riqueza y que no tenga en cuenta su capacidad patrimonial, ya que vulneraría el principio de capacidad contributiva.

En ese sentido, el artículo 57 de la LIR, luego de la modificación, establece lo siguiente:

Se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. No obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el ingreso se devenga cuando dicho hecho o evento ocurra.

Al respecto, es pertinente mencionar que, mediante el Decreto Supremo N.º 339-2018-EF, se modificó el artículo 31 del reglamento de la LIR, que precisa que, respecto del artículo 57, para el devengo de rentas y gastos de tercera categoría, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a. *Cuando el total de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el total del ingreso o gasto se devengará cuando ocurra tal hecho o evento.*
- b. *Cuando parte de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, esa parte del ingreso o gasto se devengará cuando ocurra tal hecho o evento.*
- c. *Entiéndase por 'hecho o evento que se producirá en el futuro' a aquel*

hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso o la obligación de pagar el gasto.

En consecuencia, se considera que la contraprestación se fija en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro cuando aquella se determina, entre otros, en función de las ventas, las unidades producidas o las utilidades obtenidas. **No ocurre lo mencionado en el primer párrafo de este inciso, entre otros, cuando el importe de la contraprestación está supeditado a una verificación de la calidad, características, contenido, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al precio pactado** [destacado de las autoras].

Advertimos que, en el Decreto Legislativo N.º 1425, no se define “hecho sustancial”; al respecto, en la exposición de motivos, se indica que el tratamiento tributario propuesto es similar a la recogida por la LIR chilena, donde se entiende por renta devengada a aquella sobre la cual se tiene un título o derecho independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. En ese sentido, es el derecho a obtener el beneficio o variación patrimonial cuando se realizan los hechos jurídicos acordados en el contrato, es decir, cuando se ejecutan.

Por ello, recomendamos a las empresas tener cautela con lo que se acuerde en los contratos. Por ejemplo, a veces se advierten casos en los que los contratos de mutuo señalan intereses compensatorios y moratorios; sin embargo, las partes solo aplican los compensatorios. Es por eso que no registran ingresos por los intereses moratorios, ya que no suelen aplicar la cláusula; sin embargo, tributariamente, con las nuevas reglas de imputación de ingreso, las empresas estarían en la obligación de adicionar, vía papeles de trabajo, los intereses moratorios porque el derecho de cobro se encuentra pactado en el contrato, salvo que se modificara con una adenda.

Asimismo, se ha de considerar que la Administración Tributaria, en su Informe N.º 010-2019/SUNAT, concluyó que

*en el supuesto de una venta de minerales o concentrados de mineral, realizada en el mes de enero de 2019, en la que la contraprestación pactada está sujeta a ajustes por la verificación de la calidad, peso o contenido, por lo cual se emite una factura de venta, la cual será posteriormente modificada en un período distinto a través de una nota de crédito o de débito, **dicha verificación no constituye un hecho o evento futuro que permita el diferimiento de los ingresos obtenidos por tal venta hasta que aquella se efectúe*** [destacado de las autoras].

El artículo 57 de la LIR establece que existen reglas especiales que configuran el hecho sustancial tanto para la enajenación de bienes como para la prestación de servicios, cesión temporal de bienes por un plazo determinado, obligaciones de no hacer, transferencia de créditos, expropiaciones, prestaciones distintas a las anteriores y transacciones que comprenden más de una prestación. Por ello, es importante revisar muy bien las cláusulas del contrato y, además, verificar que no

existan cláusulas de condiciones suspensivas ni contraprestaciones pactadas en función de un hecho futuro, ya que el reconocimiento se daría en el momento que se cumplan tales condiciones.

En el caso del ingreso por enajenación de bienes, el numeral 1 del artículo 57 de la LIR establece como reglas específicas lo siguiente:

Tratándose de la enajenación de bienes, se considera que se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso cuando se produzca (que) el adquirente tenga control (...) o el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida, lo que ocurra primero.

En relación con este último supuesto (el enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida), si bien es cierto que no es una fuente del Derecho, la exposición de motivos recoge lo señalado por Mur Valdivia (2002), quien indica lo siguiente:

En todo caso, la exigencia de que el riesgo se transfiera al comprador guarda concordancia con el entorno jurídico que regula la exigibilidad de las obligaciones surgidas de un contrato con prestaciones recíprocas, pues, en el entendido que solo cabe reconocer ingresos efectivamente ganados, la Norma Internacional de Contabilidad tendría su correlato en los artículos 1138, numeral 5) del Código Civil y 1567° del mismo cuerpo legal, conforme a los cuales:

- 1. En las obligaciones de dar bienes ciertos, la obligación del deudor queda resuelta si el bien se pierde sin culpa de las partes, con pérdida del derecho a la contraprestación, si la hubiere.*
- 2. El riesgo de la pérdida de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasan al comprador en el momento de su entrega. (p. 8)*

En relación con el concepto de control del bien para las operaciones de enajenaciones de bienes, en la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1425, se precisa que

Para la interpretación de lo dispuesto en el acápite 1.1) del numeral 1) del inciso a) del artículo 57 de la LIR, es de aplicación lo señalado respecto del control de los bienes en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en tanto no se oponga a lo señalado en la ley. La versión de la NIIF oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad que se utilizará para estos efectos es la vigente a la fecha de publicación del Decreto Legislativo.

Al respecto, la NIIF 15 señala que un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo. Cabe decir que los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). Del mismo modo, como se señaló,

se entiende por control de activo a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, por lo que una empresa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. En ese sentido, el término “control”, desde el punto de vista contable, es más amplio que el de transferencia de dominio en la enajenación de bienes al que se refiere el artículo 5 de la LIR, por lo que no debería confundirse al momento de analizar los contratos desde el punto de vista tributario. Al respecto, como comentamos, si no se cumple el aspecto material, no habría necesidad de analizar el aspecto temporal.

Por otra parte, sobre este punto, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1425 se indicó lo siguiente:

(...) En el proyecto, se ha considerado conveniente indicar que, en el caso de enajenaciones, el hecho sustancial se configura cuando el adquirente asume el control sobre los bienes, recogiendo así el criterio establecido en la NIIF 15, ello con el fin de acercar en lo posible el criterio de devengo contable con el tributario, lo que facilita a los contribuyentes la determinación del impuesto a la renta [destacado de las autoras].

Además, este criterio contable también busca acercarse a la realidad de los hechos económicos, los cuales constituyen el aspecto material de la hipótesis de incidencia de este tributo (...)

Esta explicación nos llama la atención debido a que, en el esquema actual de determinación del impuesto a la renta, la fórmula adoptada es la de balances independientes, lo que implica que el resultado contable es diferente a la renta neta imponible. En este sentido, acercar en lo posible el momento de reconocimiento contable con el tributario no debería ser la intención. Por otra parte, el momento del reconocimiento del ingreso tiene relación con el aspecto temporal del hecho imponible y no con el aspecto material que, por el contrario, se vincula con la definición de renta. Así, el considerar la realidad de los hechos económicos a los que se refieren las normas contables como similar al aspecto material de la hipótesis de incidencia en materia tributaria iría en sentido contrario al principio de capacidad contributiva que privilegia la LIR, dado que dicho análisis está basado en criterios subjetivos, en el juicio profesional y en consecuencia de muchas estimaciones, lo que alejaría el análisis desde el punto de vista jurídico.

Asimismo, el Decreto Legislativo N.º 1425 ha establecido que, para efectos de determinar si el usuario tiene el control, no se tomará en cuenta lo que sigue:

- a. La existencia de pactos entre el transferente y el adquirente que otorguen a uno de ellos el derecho a adquirir o transferir el bien, o establezcan la obligación de uno de ellos de adquirir o transferir el bien
- b. El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir al transferente que se efectúen las correcciones correspondientes cuando los bienes materia de

la transferencia no reúnan las cualidades, características o especificaciones pactadas

- c. La existencia de una o más prestaciones que deban ser contabilizadas en forma conjunta a la transferencia del bien, que deberán, para efecto del devengo, ser consideradas en forma independiente

Ahora bien, respecto del literal c) sobre el “registro conjunto”, se advierte un inconveniente: utilizar estimaciones para efectos de separar el ingreso que correspondería a cada prestación que, desde el punto de vista contable, se registra de manera conjunta.

Para fines didácticos, evaluamos el problema con el siguiente ejemplo: en el mes de diciembre, se firma un contrato de compra venta de un bien (aire acondicionado) que incluye su instalación; el bien se hace entrega dicho mes, pero la instalación se realiza en enero. Asimismo, el valor de venta total es de USD 500,000. En el contrato, no se ha discriminado la parte del precio que corresponde a cada prestación y se indica que la transferencia del riesgo de pérdida del bien se dará cuando el aire acondicionado esté instalado y funcionando perfectamente. En aplicación de la NIIF 15, estamos frente a un contrato que contiene una sola obligación de desempeño; sin embargo, en función de lo establecido en el inciso c) antes mencionado, se debería considerar esa contabilización conjunta de forma separada. Pese a ello, al no estar discriminada en el contrato la parte del precio que corresponde a la venta del bien y el de la instalación, **¿cómo se asignaría el precio si de la interpretación literal de la ley se entiende que se deberá reconocer el ingreso de forma separada?** Esta interrogante ha originado diversas interpretaciones que podrían causar una contingencia tributaria o un pago incorrecto mayor al que corresponde, por lo que no otorga seguridad jurídica a los contribuyentes en el reconocimiento de los ingresos. En nuestra opinión, si jurídicamente estamos ante la venta de un bien que incluye la instalación, estamos frente a una prestación accesoria a la principal, por lo que, en estricto, sería una sola prestación. En ese sentido, para fines tributarios, el ingreso deberá reconocerse por el importe total pactado (USD 500,000) cuando se transfiera el riesgo de la pérdida del bien o cuando tengamos el control del bien, lo que ocurra primero. Por ello, sería mejor que se elimine ese literal, en la medida que el considerar dos prestaciones nos obligaría a utilizar estimaciones no pactadas en los acuerdos de las partes que podrían desnaturalizar el objetivo de la Ley de Impuesto a la Renta, que es gravar la renta realmente obtenida o ganada.

Por otro lado, también se debe considerar que, de acuerdo a la normativa del impuesto a la renta, **en ningún caso, se desconocen, disminuyen o difieren ingresos por efecto de las siguientes variables:**

- Estimaciones que se realicen sobre la posibilidad de no recibir la contraprestación o parte de ella
- Acuerdos que otorgan a la otra parte la opción de adquirir bienes o servicios adicionales en forma gratuita, o a cambio de una contraprestación inferior

debido a descuentos o conceptos similares. Los referidos descuentos o conceptos similares solo surten efecto en el momento en que se aplican.

- Contraprestaciones que el contribuyente se obliga a pagar al adquirente, usuario o terceros. Para efecto del devengo, estas deben tratarse de manera independiente a los ingresos del transferente.

Sin embargo, en aplicación de la NIIF 15, como hemos visto, se deben tomar en cuenta muchas estimaciones, por lo que, si bien reconocemos al legislador haber limitado para efectos tributarios el uso de las estimaciones, lamentablemente, solo hizo precisión en el supuesto de que, para efectos contables, se disminuyan, desconozcan o difieran ingresos, pero no ha tomado en cuenta excluir estas estimaciones para efectos tributarios, cuando sucede lo contrario, es decir, cuando por la aplicación de alguna norma contable, se debe realizar una estimación que origine un adelanto o incremento de los ingresos. Lo cierto es que, aun cuando no se haya incluido esa excepción, ninguna estimación podría calificar como renta, por lo que el momento del reconocimiento no tendría que ser analizado.

Veamos el siguiente caso: se celebra un contrato de servicio telefónico por 18 meses que involucra el obsequio de un celular. A continuación, plantearemos la siguiente casuística contable a fin de abordar el problema que se podría generar para efectos tributarios:

- Una empresa de telefonía celebra con un cliente un contrato. El acuerdo contempla el compromiso de que el cliente cancele mensualmente, por un periodo de 18 meses, un valor fijo de \$100, en donde se incluye el servicio de tiempo aire y datos. Al inicio del acuerdo, la empresa de telefonía “obsequia” un celular al cliente para que pueda hacer uso de los servicios.
- Los compromisos son distintos:
 - Obligación de desempeño: entregar el celular
 - Obligación de desempeño: prestación de servicio mensual de tiempo aire y megas
- El precio de la transacción es el siguiente: $\$100 \times 18 \text{ meses} = \$1,800$ (precio global del contrato)
- Para propósito de este caso, se ignora el efecto del valor del dinero en el tiempo.
- Si se adquiere por separado, los montos serían los siguientes:
 - Mismo modelo de celular = \$1,000
 - Mismo servicio de tiempo aire y megas = \$1,000
- En el precio de la transacción “en combo”, existe un descuento de \$200. La empresa atribuye todo el descuento al precio del celular, por lo que queda en un valor de \$800.

Tabla 2. Cargo y abono al inicio de la transacción y por mes de devengo

Al inicio de la transacción, cuando el cliente obtiene el control del celular	Cargo	Abono
12 Cuentas por cobrar	800	
70 Ingresos por ventas		800

En cada mes que se devengue el ingreso por servicio prestado y el respectivo cobro	Cargo	Abono
10 efectivo	100	
70 Ingresos por servicios		55.56
12 cuentas por cobrar (celular)		* 44.44

Fuente: elaboración propia

En este caso, se observa que el ingreso del primer mes asciende a \$800, ya que contablemente se reconoció la “venta” del celular, aunque jurídica y contractualmente el celular se obsequió. En el segundo mes, el ingreso reconocido contablemente asciende a la suma de \$55.56. En consecuencia, desde el punto de vista tributario, tras ser consecuente con el análisis del devengo jurídico vigente a partir del 2019, son los acuerdos de las partes los que se analizan; y, como en la LIR, las estimaciones no calificarían como renta. Ante este panorama, a nuestro juicio, lo que prevalecerá es el contrato celebrado por prestación de servicios de telefonía, en cuyo caso se pactó un plan de servicios mensuales con la transferencia a título gratuito del celular, por lo que el ingreso mensual, para efectos tributarios, será de \$100 dólares por los 18 meses que dura el contrato de servicios de telefonía.

Finalmente, entendiendo que la riqueza generada que debe pagar el impuesto a la renta no resiste estimaciones, consideramos que se deben hacer modificaciones al artículo 57 de la LIR en función de lo sustentado en el presente artículo.

3. Metodología

La investigación se realizó en la ciudad de Lima entre los meses de enero a abril del 2020. Además, es un investigación descriptiva y explicativa no experimental, desde la que revisamos el tratamiento contable y tributario del rubro Propiedad, Planta y Equipo, o Activo Fijo, así como el reconocimiento de ingresos y gastos a raíz de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1425.

4. Conclusiones

Las principales conclusiones que surgen del presente artículo respecto de las implicancias tributarias del tratamiento contable de la NIC 16 y de la NIIF 15 son las siguientes:

- Las normas contables evolucionan a raíz del cambio constante de los negocios y el mundo globalizado, lo que ocasiona grandes cambios respecto del reconocimiento y la medición de algunas partidas contables en los estados financieros, así como el privilegio del valor razonable sobre el costo histórico y el uso del juicio profesional que carga una dosis muy alta de estimaciones.
- En virtud del principio de capacidad contributiva, no se puede gravar con un impuesto a la renta empresarial una utilidad que no le genere riqueza real y que no tenga en cuenta su capacidad patrimonial, o que acepte formas de medición distintas al costo histórico que son los importes realmente incurridos.
- Para calcular el impuesto a la renta, se toma como base o punto de partida metodológico el resultado contable, es decir, la cifra que se obtiene del estado de resultados que contiene los criterios establecidos por las NIIF, el que luego debe ser sometido a una conciliación tributaria que consiste en realizar agregados o deducciones a dicha base con la finalidad de determinar el resultado tributario (base imponible o renta neta imponible). Esto ha convertido dicha conciliación en un trabajo engorroso, dadas las abismales diferencias entre el tratamiento contable y tributario.
- En tanto los resultados contables del ejercicio, estos constituyen solo un dato referencial, por lo que carecerían de relevancia jurídica tanto la variabilidad de los principios, procedimientos, pautas, etc., que rigen la determinación del resultado contable, así como la naturaleza del órgano que establece dichos principios contables a nivel nacional o internacional. Sin embargo, no podemos dejar de desconocer que, a pesar de que sabemos que la Contabilidad y la Tributación tienen objetivos diferentes, existe una relación que debe analizarse.
- La primera relación es indirecta y se vincula con el requerimiento de conocimientos especializados de ambas materias a fin de identificar las diferencias que han incidido en el resultado contable. Este difiere de la renta neta imponible a la que debe llegar la empresa con la finalidad de realizar el cálculo y pago del impuesto a la renta correspondiente.
- La segunda relación se asocia con la interpretación de los términos de origen contable recogidos en la LIR que no han sido definidos; al respecto, debemos señalar que, para darle contenido a dicho término, debemos recurrir al conocido método jurídico de interpretación de las normas legales, también llamado como método sistemático, en cuya virtud cabe perfectamente remitirse a las normas legales contables (Derecho contable), es decir, a las NIIF oficializadas

en Perú. A partir de ellas, se lograría construir el sentido y alcance de las normas del impuesto a la renta, teniendo en cuenta que esa interpretación presenta un límite. De este modo, la norma contable debe ser tomada en cuenta, pero solo en la medida que no se termine asumiendo posiciones interpretativas contrarias a la norma legal tributaria o que genere distorsiones a esta norma legal tributaria, como transgredir el principio de capacidad contributiva y privilegiar otra forma de medición que no sea el costo histórico.

- Las principales diferencias entre el tratamiento contable y tributario respecto del rubro de Propiedad, Planta y Equipo son las siguientes: en lo tributario, siempre prevalece el costo histórico a diferencia de la norma contable, en donde prevalece el valor razonable. Para fines tributarios, el costo del activo fijo deberá estar sustentado en un comprobante de pago; los costos financieros no deben formar parte del costo. Asimismo, tributariamente, no se aceptan revaluaciones ni los deterioros de valor.
- En la Ley del Impuesto a la Renta, no se hace referencia al valor residual; a la fecha, es motivo de confirmación de parte de la Administración Tributaria si tiene o no efectos tributarios. Nosotros consideramos que no, ya que, al constituir el valor residual una estimación, solo tendrá efectos cuando se disponga del bien vía venta o baja por obsolescencia. Tampoco se establece ningún tratamiento en particular sobre la componetización de activos. La depreciación aceptada tributariamente es la contabilizada, salvo en el caso de edificaciones y construcciones, y bienes adquiridos en *leasing*.
- A partir del ejercicio 2019, a la luz de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1425, las nuevas reglas de imputación de ingresos y gastos implican que el análisis se haga desde el punto de vista jurídico y no contable. Las reglas generales obligan a las empresas a evaluar los contratos celebrados con sus clientes y proveedores a fin de revisar los acuerdos entre las partes. Esto podría originar que existan acuerdos que, de no ejecutarse, obliguen a un reconocimiento de ingresos no ganados realmente (por ejemplo, las penalidades o intereses moratorios cuyo derecho a cobro se encuentre establecido en el contrato).
- La modificación realizada por el Decreto Legislativo N.º 1425 al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta aún puede generar cierta controversia e inconvenientes para algunas empresas a fin de sustentar el reconocimiento de ciertos ingresos ante la Administración Tributaria. Esto se debe a ciertos vacíos respecto de la definición de algunos términos, así como al efecto de la transitoriedad de la norma que aún no ha sido regulado por el legislador.

5. Recomendaciones y/o propuestas

- Respecto del término “activo fijo”, recomendamos al legislador actualizar el término de origen contable a los usos actuales de dicho concepto, salvo que se

incluya una definición propia en la LIR.

- Se recomienda a las empresas automatizar el control financiero y tributario de la partida Propiedad, Planta y Equipo considerando las diferencias entre el tratamiento contable y tributario. Ello lograría determinar correctamente las adiciones y/o deducciones que deben ser consideradas en el cálculo del impuesto a la renta, así como evitar contingencias tributarias.
- En relación con las nuevas reglas de imputación de ingresos y gastos a raíz del Decreto Legislativo N.º 1425, recomendamos al legislador eliminar del actual desarrollo del reconocimiento de ingresos y gastos para efectos tributarios toda relación a las normas contables porque, en la actualidad, contienen criterios que privilegian estimaciones y pueden originar un problema de interpretación si no se tiene bien claro el aspecto material de la hipótesis de incidencia. Asimismo, sugerimos precisar que, cuando existen obligaciones accesorias a una obligación principal, estas no pueden considerarse por separado.
- Para efectos de reconocer correctamente los ingresos y gastos desde el punto de vista tributario, sugerimos revisar los contratos celebrados con los clientes (órdenes de servicios, acuerdos por correo y contratos propiamente dichos). Asimismo, recomendamos sustentar el método de reconocimiento de ingresos en prestación de servicios a aplicar desde enero 2019, y realizar la conciliación entre el tratamiento contable y tributario de forma mensual obligatoria para la determinación del pago a cuenta del impuesto a la renta desde el período de enero 2019 en adelante. Finalmente, se sugiere pensar en llevar en paralelo una contabilidad tributaria para efectos de determinar la renta neta imponible.
- Al hacerse tan complejo y engorroso el cálculo del impuesto a la renta, se debe analizar la posibilidad de cambiar de fórmula de determinación del mismo migrando del modelo de balances independientes al de balance único, en cuyo caso el resultado contable bajo NIIF sería la base imponible; la LIR para cuidar el principio de capacidad contributiva determinaría cuáles serían los ajustes que habría que aplicar a dicho resultado.

6. Referencias bibliográficas

Belaunde, W. (2018). Efecto de los cambios en las normas contables en la tributación empresarial. *Derecho y Sociedad*, 50, 157-169. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/20385/20317>

Bravo, J. (14 de enero del 2016). Las normas contables como fuentes del derecho. [Mensaje en un blog]. Recuperado de <http://clubdecontadores.com/las-normas-contables-las-fuentes-del-derecho/>

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2019). *Las Normas NIIF® Ilustradas: Normas emitidas a 1 de enero de 2019*. Parte A. Recuperado de <https://>

leadingecuador.com/wp-content/uploads/2019/09/NIIF-Completas-2019-Libro-Rojo-Ilustrado-Parte-A.pdf

Decreto Legislativo N.º 1425. Diario Oficial El Peruano, Lima, 13 de setiembre del 2018. Recuperado de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1425-1691026-14/>

Decreto Supremo N.º 339-2018-EF. Modificación del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano, Lima, 29 de diciembre del 2018. Recuperado de <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/modifican-el-reglamento-de-la-ley-del-impuesto-a-la-renta-decreto-supremo-n-339-2018-ef-1727558-12/>

Durán, L. y Mejía, M. (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. *Revista Enfoque Contable de Análisis Tributario*, 1, 50-55. Recuperado de [https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/DURAN%20Y%20MEJIA%20\(50-55\).pdf](https://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/DURAN%20Y%20MEJIA%20(50-55).pdf)

Exposición de Motivos de Proyecto de Decreto Legislativo N.º 1425 que modifica la Ley de Impuesto a la Renta. Recuperado de <http://www.congreso.gob.pe/comisiones2018/ConstitucionReglamento/dlexposicionmotivos/>

León, M. (2017). *Trabajo de Investigación para la obtención del Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal*. (Tesis de maestría). Lima, Universidad de Lima.

Lujan, L. y Abanto, M. (2017). NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo. NIIF - 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. En *Aplicación de las NIIF: Un enfoque didáctico de las NIIF y sus interpretaciones* (pp. 152-281 y 607-615). Lima: Gaceta Jurídica.

Picón, J. (2019). Depreciación. En *¿Quién se llevó mi gasto? La Ley, la SUNAT o lo perdí yo* (pp. 175-197). Lima: Dogma Ediciones.

Resolución N.º 003-2019-EF/30 en donde oficializan el Set Completo de las Normas Internacionales de información financiera versión 2019 (NIC, NIIF, CINIIF y SIC). Diario Oficial El Peruano, Lima, 19 de setiembre del 2019. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/16_NIC.pd

Tartarini, T. y Chevarría, R. (2015). Sobre el ITAN y el "Valor Razonable" de los Activos. *Revista Análisis Tributario*, 333, 14-20. Recuperado de <https://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/AT-10-15.pdf>