

TRATAMIENTO CONTABLE DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO



ASESOR EMPRESARIAL
Revista de Asesoría Especializada



TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

© **DERECHOS RESERVADOS CONFORME A LEY**

ENTRELÍNEAS S.R.L.

Av. Petit Thouars N° 1400 - Santa Beatriz

☎ 265-6895 / 471-3020 / 471-5592

Lima - Perú

ASESOR EMPRESARIAL

www.asesorempresarial.com

ventas@asesorempresarial.com

**DISEÑO, DIAGRAMACIÓN, MONTAJE E IMPRESIÓN
REAL TIME E.I.R.L.**

Av. Petit Thouars N° 1440 - Santa Beatriz

☎ 265-6895 / Nextel: 98117*4316

Lima - Perú

IMPRESO EN PERU / PRINTED IN PERU

Queda terminantemente prohibida la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier método o medio de carácter electrónico, óptico, mecánico o químico, incluyendo el sistema de fotocopiado, sin autorización escrita de ENTRELÍNEAS S.R.L., quedando protegidos los derechos de propiedad intelectual y de autoría por la Legislación Peruana, que sanciona penalmente la violación de los mismos.

CUESTIONES GENERALES

1. ¿CUÁNDO UN BIEN CALIFICA COMO INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO?

Los bienes que califican como Inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que:

- a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y,
- b) Se esperan usar durante más de un periodo.

Entre los bienes que califican como Inmuebles, maquinaria y equipo podríamos mencionar:

- Un edificio de propiedad de una empresa, que es utilizado para la fabricación de sus productos.
- Un edificio de propiedad de una empresa, que es utilizado como oficinas administrativas.
- Una flota de vehículos utilizados por el personal de ventas para el desempeño de sus tareas.
- Un vehículo que es utilizado por el Director Financiero de la empresa.
- Las máquinas utilizadas para la fabricación de bienes o para la prestación de servicios, objeto del giro del negocio.
- Los equipos de cómputo utilizados por el personal administrativo.
- Los equipos de cómputo utilizados por el departamento de producción.
- Otros similares.

Nótese que en los ejemplos citados anteriormente, se cumplen con las dos características comunes que subyacen a estos bienes, es decir que son bienes tangibles que se destinan para la producción o para la prestación de servicios, y se espera usarlos por más de un período.

Entre los bienes que no califican como Inmuebles, Maquinaria y Equipo, tenemos:

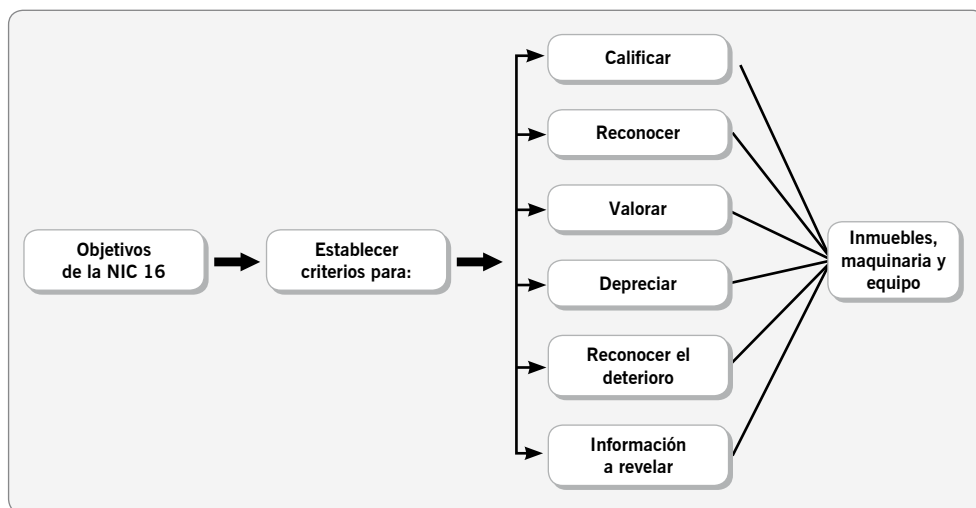
- Un inmueble en general que ha sido adquirido por la empresa con la finalidad de destinarlo a su enajenación posterior,
- Los vehículos que han sido adquiridos con la finalidad de enajenarlos,
- Los equipos de cómputo que han sido adquiridos para su enajenación posterior.

Como se observa de lo anterior, estos bienes no son considerados como Inmuebles, Maquinaria y equipo pues no cumplen con la condición que se destinen a la producción o la prestación de servicios. Debe recordarse que el concepto de Inmuebles, Maquinaria y equipo excluye los activos que se mantienen para la venta en el curso normal de las operaciones, activos en proceso de producción para tal venta y activos en forma de materiales o suministros que deben consumirse en el proceso productivo o en la prestación de servicios. Estos bienes se tratan como existencias.

2. ¿QUÉ NORMAS REGULAN EL TRATAMIENTO DE LOS INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO?

La norma contable que regula el tratamiento de los inmuebles, maquinaria y equipo es la NIC 16. En efecto, el objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los bienes que califiquen como parte del rubro Inmuebles, maquinaria y equipo, de forma que los usuarios de los Estados Financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en este rubro, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.

Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de Inmuebles, Maquinaria y Equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.



3. ¿CUÁL ES EL ALCANCE DE LA NIC 16?

De manera general, la NIC 16 debe ser aplicada para la contabilización de los elementos que califiquen dentro del rubro Inmuebles, maquinaria y equipo, salvo cuando otra Norma exija o permita un tratamiento contable diferente.

Sin perjuicio de lo anterior, la NIC 16 no será de aplicación a:

- Los Inmuebles, Maquinaria y equipo clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*;
- Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura*);
- El reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); o,
- Las inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares.

IMPORTANTE

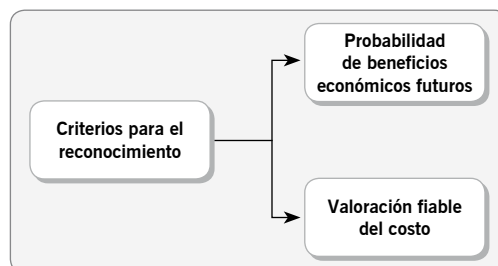
La NIC 16 también es de aplicación para el reconocimiento, medición inicial y posterior, entre otros, de bienes que califiquen como Inmuebles, maquinaria y equipo, utilizados para desarrollar o

mantener los activos descritos en los puntos (b) a (d) anteriores.

4. PARA EFECTOS CONTABLES, ¿EN QUÉ MOMENTO SE RECONOCEN LOS INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPOS?

Un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo se reconocerá¹ como activo cuando:

- Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y,
- El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.



¹ Reconocimiento es el proceso de incorporación en los Estados Financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

- Es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- La partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

4.1 Probabilidad de beneficios económicos futuros

En relación a esta condición, es preciso recordar que los beneficios económicos futuros incorporados a una partida de Inmuebles, maquinaria y equipo consisten en el potencial de la misma para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la empresa.

Esto significa que el beneficio económico futuro ligado a un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo, puede fluir a la empresa de muchas maneras. Por ejemplo, un activo de este rubro puede ser utilizado individualmente o en combinación con otros activos, en la producción de bienes o servicios que serán vendidos por la empresa.

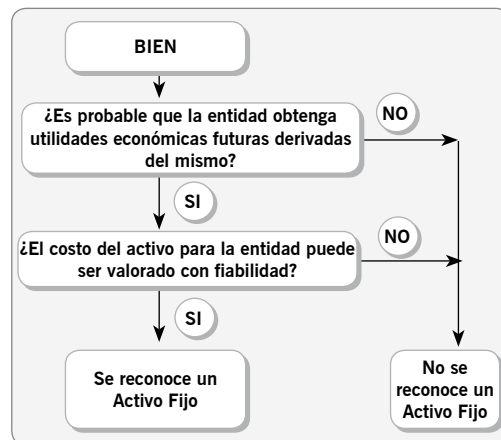
No obstante lo anterior, un bien no podrá ser objeto de reconocimiento como un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo cuando se considere improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción debe reconocerse como un gasto (pérdida) en el Estado de Resultados.

4.2 Valoración fiable del costo

A efectos de cumplir con esta condición, la entidad deberá evaluar todos los desembolsos

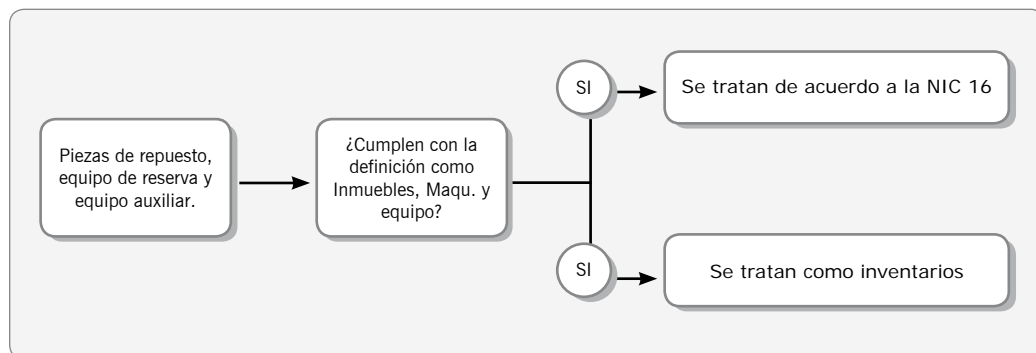
en los que incurrió para adquirir o desarrollar un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo.

El siguiente gráfico intenta explicar las condiciones que deberá cumplir un bien para calificar como parte del rubro Inmuebles, Maquinaria y equipo:



5. ¿CUÁL ES EL TRATAMIENTO DE LAS PIEZAS DE REPUESTO Y EQUIPO AUXILIAR?

Las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con la NIC 16 cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.



6. ¿CUÁL ES EL TRATAMIENTO DE LOS MANTENIMIENTOS REGULARES?

Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo

de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como "reparaciones y conservación" del elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo.

En ese sentido, y de acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el punto 4

anterior, una entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo, los desembolsos derivados del mantenimiento diario de dicho elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos.

7. ¿QUÉ ES LA COMPONENTIZACIÓN? ¿CUÁL ES SU TRATAMIENTO?

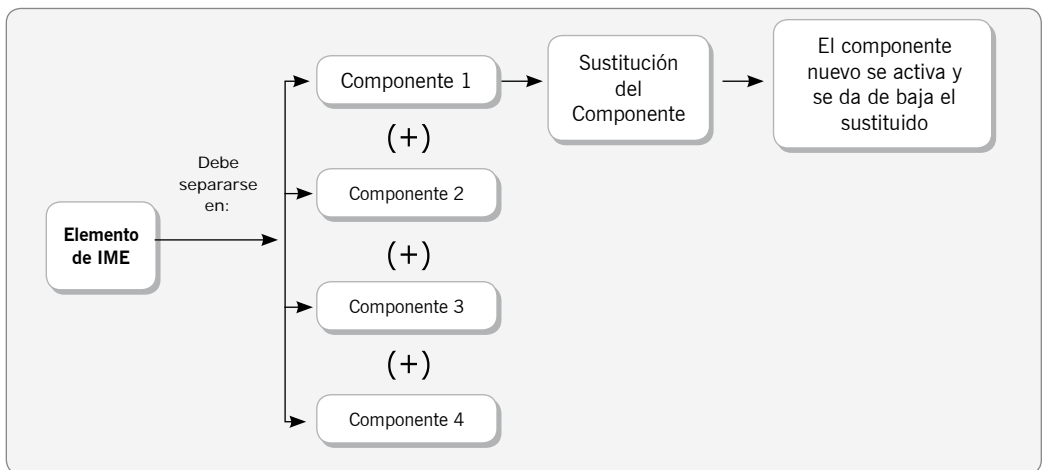
Una de las principales condiciones que exige la NIC 16 para tratar los Inmuebles, maquinaria y equipos es valorar e identificar las partes o componentes de un activo que puedan tener vidas distintas o necesiten ser reemplazados a intervalos regulares.

Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes

interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave.

Asimismo, ciertos elementos de Inmuebles, maquinaria y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente.

En estos casos, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de dicho elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. De ser así, el importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas.



8. ¿EN QUÉ MOMENTO SE DAN DE BAJA?

El importe en libros de un elemento de Inmuebles, Maquinaria y equipo se dará de baja en cuentas:

- (a) Por su disposición (venta); o,
- (b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición².

En ese caso, la pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

IMPORTANTE

La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo, se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la venta y el importe en libros del elemento.

² Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una partida, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes.

9. LOS INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO EN EL PCGE

Todos los elementos que califiquen como Inmuebles, maquinaria y equipo se registran única y exclusivamente en la cuenta 33 del Plan Contable General Empresarial (PCGE). Para tal efecto, debe recordarse que esta cuenta ha sido dividida en las siguientes subcuentas:

- 331 Terrenos
- 332 Edificaciones
- 333 Maquinarias y equipos de explotación
- 334 Unidades de transporte

- 335 Muebles y enseres
- 336 Equipos diversos
- 337 Herramientas y unidades de reemplazo
- 338 Unidades por recibir
- 339 Construcciones y obras en curso

10. PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Todos los elementos que califiquen como Inmuebles, maquinaria y equipo deben presentarse en el Activo No Corriente del Estado de Situación Financiera, bajo el rubro de "Inmuebles, Maquinaria y Equipo".

NOMBRE DE LA ENTIDAD ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE AÑO X Y AÑO X-1 (EN MILES DE UNIDADES MONETARIAS)							
	Notas	Año X	Año X-1		Notas	Año X	Año X-1
Activos				Pasivos y Patrimonio			
Activos Corrientes				Pasivos Corrientes			
				Total Pasivos Corrientes			
Total Activos Corrientes				Pasivos No Corrientes			
Activos No Corrientes				Total Pasivos No Corrientes			
				Total Pasivos			
Inmuebles, maquinaria y equipo (neto)		xxxx	xxxx				
				Patrimonio Neto			
Total Activos No Corrientes				Total Patrimonio Neto			
TOTAL ACTIVOS				TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO NETO			
TOTAL CUENTAS DE ORDEN				TOTAL CUENTAS DE ORDEN			

11. PARA EFECTOS TRIBUTARIOS, ¿EN QUÉ MOMENTO SE RECONOCEN LOS INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPOS?

La norma tributaria no ha definido expresamente las condiciones ni los momentos para reconocer los elementos de los Estados Financieros. Por ello, consideramos que para efectos tributarios, también deberíamos seguir los mismos criterios de reconocimiento previstos por la norma contable.

Sin embargo, cabe mencionar que tratándose de bienes del activo fijo cuyos valores no superen $\frac{1}{4}$ de la UIT (S/. 950 para el 2014), el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido un tratamiento alternativo al señalado anteriormente. En efecto, según este artículo, la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto ($\frac{1}{4}$) de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe. No obstante el citado artículo ha precisado que este tratamiento alternativo no será

de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento³.

Como se desprende de lo anterior, para efectos tributarios una empresa tiene la opción de considerar como gasto del ejercicio o activar un bien cuyo valor no supere el $\frac{1}{4}$ de la UIT. Sin embargo, y aun cuando se opte por la primera alternativa, esto no debe significar que contablemente la empresa también lo considere como un gasto del ejercicio, pues las consideraciones financieras para reconocer un activo como Inmuebles, maquinarias y equipo no se basan en criterios cuantitativos sino en cualitativos.

APLICACIÓN PRÁCTICA

CASO N° 1: EQUIPO AUXILIAR UTILIZADO CON RELACIÓN A UN ELEMENTO DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

Una entidad que fabrica productos químicos, mantiene su planta de producción mediante el uso de un equipo auxiliar especializado, que es exclusivo para los requerimientos de mantenimiento y reparación de su planta. El periodo de uso de este equipo será mayor a un ejercicio económico.

SOLUCIÓN

En este caso, el equipo auxiliar se clasifica como Inmuebles, maquinaria y equipo, pues cumple con la definición de inmuebles, maquinarias y equipo.

CASO N° 2: TRATAMIENTO DE ACTIVOS CON VALOR MENOR A $\frac{1}{4}$ DE LA UIT

Con fecha 02.01.2014, la empresa "INVERSIONES SANTA LAURA" S.A.C. dedicada a la compra venta de computadoras personales, ha adquirido un equipo de comunicación para la oficina del Gerente General, por el cual ha pagado la suma de S/. 800 más IGV. Sobre el particular, el contador de la empresa nos consulta si el valor de dicho bien, puede considerarse tributariamente como gasto del ejercicio y de ser así, cuál sería su tratamiento contable. Tener en cuenta que la

empresa considera que el bien tendrá una vida útil de 2 años.

SOLUCIÓN:

a) Tratamiento Contable

A efectos de determinar el tratamiento contable de la adquisición del equipo de comunicación realizado por la empresa "INVERSIONES SANTA LAURA" S.A.C. es preciso considerar en principio que a efecto de registrar una operación económica, los profesionales contables deben tener en cuenta la normatividad contable aplicable.

Así lo señala expresamente el artículo 223° de la Ley General de Sociedades según el cual los Estados Financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados, normas que incluyen entre otras, las Normas Internacionales de Contabilidad.

Ello significa que independientemente de la legislación que le sea aplicable, la operación debe registrarse contablemente tomando en consideración el tratamiento que disponga la normatividad contable, y en especial las Normas Internacionales de Contabilidad.

En ese sentido, y a propósito del caso expuesto por la empresa "INVERSIONES SANTA LAURA" S.A.C. debemos tomar en cuenta que el párrafo 7 de la NIC 16, prescribe que un elemento del activo fijo se reconocerá como tal cuando:

- Sea probable que la entidad obtenga las utilidades económicas futuras derivadas del mismo; y,
- El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Como se puede observar, la primera condición y quizás la más relevante para reconocer un activo fijo, tiene que ver con la posibilidad que un bien le brinde utilidades económicas futuras a la empresa. De ser así, el bien calificará como activo fijo y deberá ser reconocido como tal en libros contables. Sin embargo, si del bien que se adquirió, no se obtendrán beneficios económicos futuros, se deberá reconocer un gasto.

Tratándose del caso expuesto por la empresa "INVERSIONES SANTA LAURA" S.A.C. debemos considerar que el equipo de comunicación

³ Sobre el particular véase la RTF N° 06965-4-2005 (16.11.2005) en la que el Tribunal Fiscal resolvió que las partes de una computadora, no pueden ser cargados a gastos, pues corresponden a un activo principal: la computadora.

adquirido, será utilizado durante dos (2) años como mínimo. Ello significaría que del mismo se obtendrían beneficios económicos presentes y futuros, ya que podrá utilizarse en el ejercicio 2014 como en el ejercicio 2015. Siendo ello así, dicho bien debería ser reconocido como activo fijo debiendo realizarse los siguientes registros contables:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	800	
336 Equipos diversos		
3362 Equipo de comunicación		
33621 Costo		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	144	
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS		944
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
x/x Por el reconocimiento de la adquisición del equipo de comunicación.		
—xx—		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS	944	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
10 EFECTIVO Y EQU. DE EFECTIVO		944
101 Caja		
x/x Por la cancelación del equipo de comunicación.		
—xx—		

En ese caso, la empresa "INVERSIONES SANTA LAURA" S.A.C. deberá reconocer los siguientes registros por depreciación, teniendo en consideración una vida útil de dos (2) años:

Detalle	Valor Adquisición	2014	2015
Activo Fijo: Telefax	800		
Depreciación anual (S./800/2 años)		400	400

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	400	
681 Depreciación		
6814 Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
68145 Equipos diversos		
39 DEPRECIACIÓN, AMORT. Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		400
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
39135 Equipos diversos		
x/x Por la depreciación del ejercicio 2014.		
—xx—		
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS	400	
79 CARGAS IMP. CUENTA COSTOS Y GASTOS		400
791 Cargas imp. a cuenta de costos y gastos		
x/x Por el destino de la depreciación del ejercicio 2014.		
—xx—		
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	400	
681 Depreciación		
6814 Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
68145 Equipos diversos		
39 DEPRECIACIÓN, AMORT. Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		400
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
39135 Equipos diversos		
x/x Por la depreciación del ejercicio 2015.		
—xx—		
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS	400	
79 CARGAS IMP. CUENTA COSTOS Y GASTOS		400
791 Cargas imp. a cuenta de costos y gastos		
x/x Por el destino de la depreciación del ejercicio 2015.		
—xx—		

b) Tratamiento Tributario

En principio, el tratamiento tributario que le corresponde a los activos fijos es similar al señalado para efectos contables, es decir cuando brinden beneficios económicos futuros y tengan costo definido, deben ser reconocidos

como tales. No obstante lo anterior, debe tomarse en cuenta que tratándose de bienes del activo fijo cuyos valores no superen $\frac{1}{4}$ de la UIT (S/. 950 para el 2014), la normatividad del Impuesto a la Renta ha establecido un tratamiento alternativo a lo señalado anteriormente.

En efecto, el Artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe. No obstante el citado artículo ha precisado que este tratamiento alternativo no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Cabe precisar que de optar por el tratamiento alternativo señalado en el párrafo anterior, ello no implica que contablemente la empresa deba reconocer un gasto, sino que se originaría una diferencia temporal, por el tratamiento diferente tanto para efectos contables como tributarios.

En ese sentido, podemos considerar que la empresa "INVERSIONES SANTA LAURA" S.A.C. tendrá dos opciones para darle el tratamiento tributario al equipo de comunicación adquirido. Así tenemos:

- Que sea considerado como activo de la empresa,
- Que sea considerado como gasto del ejercicio.

De optar por la primera alternativa, la empresa depreciará el bien de acuerdo a los porcentajes máximos de depreciación previstos en el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

No obstante, de optar por la segunda alternativa, la empresa deducirá vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, el valor del activo en el ejercicio en que fue adquirido, en tanto que deberá agregar el importe de la depreciación contable, en los ejercicios en que se efectúe dicho reconocimiento. Así:

	Calculo contable	Cálculo tributario	Diferencia Temporal
Resultado del Ejercicio 2014	10 000	10 000	
(-) Deducciones (Inversiones en bienes)		(800)	(800)
(+) Agregados (Depreciación no deducible)		400	400
Base de cálculo	10 000	9 600	
IR (30%)	3 000	2 880	(120)

	Calculo contable	Cálculo tributario	Diferencia Temporal
Resultado del Ejercicio 2015	10 000	10 000	
(+) Deducciones (Inversiones en bienes)		400	400
Base de cálculo	10 000	10 400	
IR (30%)	3 000	3 120	120

CASO N° 3: ¿CUÁNDO SE RECONOCE UN ACTIVO FIJO EN UN CONTRATO DE FONDOS COLECTIVOS?

La empresa "SAN JACINTO INVESMENT" S.A.C. ha suscrito un Contrato de Administración de Fondos Colectivos por 60 meses con "EL TRIGAL" S.A. Empresa Administradora de Fondos Colectivos (E AFC), para la adquisición de un vehículo valorizado en S/. 36 000 incluido IGV. Según las cláusulas de este contrato, la asociada ("SAN JACINTO INVESMENT" S.A.C.) se compromete a pagar la suma S/. 3 000 por la Cuota de Inscripción, S/. 600 como Cuota de Capital y S/. 70 como Cuota de Administración. Verificar el tratamiento contable y tributario de ese contrato.

SOLUCIÓN:

El tratamiento contable y tributario que se le otorga a un Contrato de Fondos Colectivos implica un proceso que se puede dividir en las siguientes etapas:

a) Suscripción del contrato pagando la Cuota de Inscripción.

La Cuota de Inscripción es el importe que el asociado (en este caso, "SAN JACINTO INVESMENT" S.A.C) paga por el derecho de ingreso a un grupo, por única vez a la AEFC ("EL TRIGAL" S.A.).

Este monto se registra como ingresos para la EAFC y como gasto para la asociada conforme se devenga el contrato. Así tenemos el siguiente tratamiento para efectos de esta última empresa:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	3 000	
422 Anticipos a proveedores		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	540	
401 Gobierno Central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		3 540
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
x/x Por la Cuota de Inscripción.		
—xx—		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	3 540	
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
10 EFECTIVO Y EQU. DE EFECTIVO		3 540
101 Caja		
x/x Por el pago de la Cuota de Inscripción.		
—xx—		

Como se ha señalado, conforme se va devengando el contrato, la parte proporcional de la Cuota de Inscripción, correspondiente a cada mes, deberá cargarse a resultados. Así:

Cuota de Inscripción = S/. 3 000

Plazo del Contrato = 60 meses

Cargo a resultados

(S/. 3 000 / 60 meses) = S/. 50

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
65 OTROS GASTOS DE GESTIÓN	50	
653 Suscripciones		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		50
422 Anticipos a proveedores		
x/x Por el reconocimiento como gasto de la cuota de inscripción según el devengo del contrato (S/. 3 000 / 60 meses = S/. 50).		
—xx—		

b) Pago de la Cuota Capital y de Administración

El pago de la cuota de capital, que es la suma de dinero que se obliga a pagar el asociado para la constitución de su fondo, se carga a una cuenta del activo pues este dinero le pertenece al asociado, en tanto que la Cuota de Administración se carga a una cuenta de gastos, pues ésta es por el servicio de administración que realiza la EAFC de los fondos colectivos.

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
16 CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS TERCEROS	600	
168 Otras cuentas por cobrar diversas		
1682 Otras cuentas por cobrar diversas		
63 GASTOS POR SERVICIOS PREST. TERCEROS	70	
639 Otros servicios prestados de terceros		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	13	
401 Gobierno Central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		683
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
x/x Por el pago de la Cuota Capital más la Cuota Administración del Fondo Colectivo.		
—xx—		

CUENTAS	DEBE	HABER
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS		
79 CARGAS IMP. CUENTA COSTOS Y GASTOS	70	
791 Cargas imp. a cuenta de costos y gastos		70
x/x Por el destino de la cuota de administración del fondo.		
—xx—		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	683	
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
10 EFECTIVO Y EQU. DE EFECTIVO		683
101 Caja		
x/x Por el pago de la Cuota de Inscripción.		
—xx—		

Como se observa, únicamente la Cuota Administración se afecta con el Impuesto General a las Ventas (IGV) en tanto que la Cuota Capital no está gravada con este impuesto.

c) Por la adjudicación del vehículo

Cuando se recibe el vehículo a través de la adjudicación (la que puede ser por remate, por sorteo o por alguna otra forma permitida), el asociado debe reconocer un activo, reconociendo también el pasivo, e imputando contra éste, el valor de las cuotas de capital aportadas.

Es muy importante señalar que en la oportunidad en que el Proveedor emita el Comprobante de Pago o entregue el bien, lo que ocurra primero, nacerá la obligación tributaria del IGV.

En ese sentido, asumiendo que después de la cuota N° 10, la E AFC adjudica el vehículo al Asociado, tendríamos lo siguiente:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO		
334 Equipo de transporte		
3341 Vehículos motorizados		
33411 Costo	30 508	

CUENTAS	DEBE	HABER
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	5 492	
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		36 000
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
x/x Por la adjudicación del vehículo a través de los Fondos Colectivos.		
—xx—		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	6 000	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
16 CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS TERCEROS		6 000
168 Otras cuentas por cobrar diversas		
1682 Otras cuentas por cobrar diversas		
x/x Por la imputación de las cuotas capital aportadas.		
—xx—		

d) Por las cuotas siguientes a la adjudicación

Por las cuotas siguientes a la adjudicación, la empresa asociada ya no deberá cargar a una cuenta de activos, el valor de la cuota capital, sino deberá amortizar la deuda reconocida.

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	600	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
63 GASTOS POR SERVICIOS PREST. TERCEROS		70
639 Otros servicios prestados de terceros		

CUENTAS	DEBE	HABER
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		683
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
x/x Por el pago de las cuotas del Pandero más las cuotas de administración del fondo.		
—xx—		
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS		
79 CARGAS IMP. CUENTA COSTOS Y GASTOS	70	
791 Cargas imp. a cuenta de costos y gastos		
x/x Por el destino de la cuota de administración del fondo.		
—xx—		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		683
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
10 EFECTIVO Y EQU. DE EFECTIVO		683
101 Caja		
x/x Por el pago de la Cuota.		
—xx—		

CASO N° 4: ¿CUÁLES SON LAS CONDICIONES PARA QUE UN BIEN CALIFIQUE COMO INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO?

Por invitación de la Sociedad Nacional de Productos Naturales (SNPN), "AGROINDUSTRIAS DEL SUR" S.A.C, empresa dedicada a la recolección de miel de abeja para su comercialización, ha decidido participar en una feria que incentiva el consumo de productos naturales, la cual se realizará durante una semana.

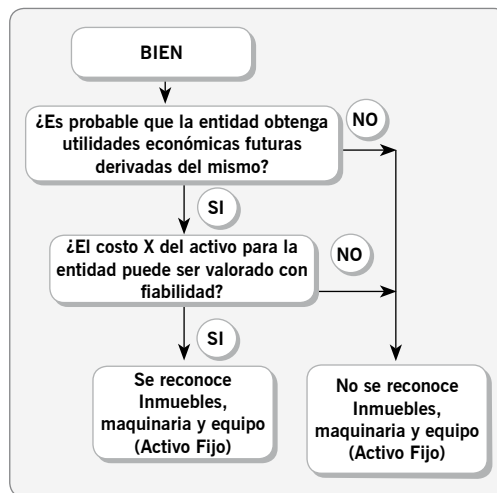
Para tal efecto, ha adquirido materiales por S/. 10 000 más IGV, para la construcción de un stand provisional, el cual se utilizará durante el lapso de tiempo que dure la citada feria. Al respecto, el contador de la empresa nos solicita asesoría acerca del tratamiento contable que corresponde a estos materiales.

SOLUCIÓN

Para efectos contables, no todos los bienes que adquiere una empresa califican como Inmuebles, maquinaria y equipo, pues ello dependerá básicamente si el bien retribuirá en el futuro, beneficios económicos a la entidad. Esto se desprende de lo dispuesto en el párrafo 7 de la NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipo, según el cual un elemento del activo fijo se reconocerá como tal cuando:

- Sea probable que la entidad obtenga las utilidades económicas futuras derivadas del mismo; y,
- El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Lo anteriormente señalado, se puede graficar de la siguiente forma:



En ese sentido, y considerando el caso expuesto por la empresa "AGROINDUSTRIAS DEL SUR" S.A.C, creemos que la construcción de un stand ferial provisional, no necesariamente implica el reconocimiento de un activo fijo, pues el mismo no cumplirá con el primer requisito antes señalado, es decir no existirá probabilidades que se obtenga beneficios económicos futuros de dicho bien.

En efecto, si un bien sólo produce beneficios por un corto período de tiempo, no podrá ser reconocido como Inmuebles, maquinaria y equipo, debiéndose en ese caso, considerarse como un gasto del ejercicio.

De ser así, y tratándose del caso expuesto por la empresa "AGROINDUSTRIAS DEL SUR" S.A.C, concluiríamos que el registro contable de la adquisición de los materiales para la construcción del stand provisional sería de acuerdo a lo siguiente:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
65 OTROS GASTOS DE GESTIÓN	10 000	
656 Suministros		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1 800	
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		11 800
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
x/x Por la adquisición de materiales para la construcción provisional de un stand.		
—xx—		
95 GASTOS DE VENTAS	10 000	
79 CARGAS IMP. CUENTA COSTOS Y GASTOS		10 000
791 Cargas imp. a cuenta de costos y gastos		
x/x Por el destino de los gastos incurridos para la construcción provisional de un stand.		
—xx—		

12. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RELACIONADOS

En variada jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha considerado que para el reconocimiento de un activo fijo se deben cumplir las condiciones que establece la NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipo, es decir que sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y que el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad, precisando que si no se cumple alguna de estas condiciones, el desembolso será considerado como un gasto.

En ese sentido, a continuación mostramos algunas de estas resoluciones, en las que el ente resolutor establece este criterio:

¿Cuáles son las condiciones para reconocer un activo?

RTF: 01229-2-2002 (07.03.2002)

Se indica que para que una partida sea reconocida en el balance general y de manera particular, como activo, es necesario que exista certidumbre con relación a los beneficios que generará a la empresa.

¿En qué casos estamos ante un activo permanente?

RTF: 01285-4-2000 (15.12.2000)

Se levanta el reparo del gasto por la construcción de stand ferial, por cuanto no constituye activo fijo como lo afirma la Administración, al no ser un bien de carácter permanente.

¿Cuándo un bien califica como activo fijo?

RTF: 04618-1-2006 (24.08.2006)

El hecho que se haya concluido que las disposiciones de la NIC 16 no eran aplicables a las plataformas de lixiviación, por encontrarse dentro de los conceptos excluidos de su alcance, de ninguna manera implica que no puedan calificar como activo fijo y que a fin de determinar tal condición resultaba pertinente tener en cuenta lo señalado por el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución CONASEV N° 006-84-EFC/94-10, lo que no vulnera el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, ni la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.01. RTF 4618-1-2006

¿Cuándo se produce una mejora?

RTF: 03718-1-2006 (07.07.2006)

Se revoca la apelada en cuanto al reparo al gasto por no haberse activado la adquisición e instalación de repuestos para determinadas maquinarias y servicios de mantenimiento de los turbo compresores, toda vez que de autos se advierte que dichos gastos no han contribuido a elevar el rendimiento del activo al que se encuentra vinculado el trabajo efectuado, más allá de su estándar original para poder calificarlo como mejora

¿Una plataforma de lixiviación es un activo permanente?

RTF: 03113-1-2006 (07.06.2006)

Se revoca la apelada en el extremo referido al reparo al gasto por inversiones en activo fijo, debiendo la Administración proceder a la verificación dispuesta por este Tribunal. Se indica que la plataforma de lixiviación no constituye gastos de desarrollo, no obstante, tiene la naturaleza de activo a tenor de lo previsto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, debiendo la Administración verificar si dicho activo tiene una vigencia mayor o no a un año a fin de considerarlo o no como activo fijo, debiendo para ello verificar si la plataforma fue implementada conforme al diseño original o fue implementada en dos etapas.

La construcción de bermas, cunetas y muros de contención en una carretera, ¿constituyen parte del activo fijo?

RTF: 07263-1-2004 (24.09.2004)

En cuanto al reparo por registrar como gasto las compras de activo fijo vinculadas al mantenimiento de la carretera Alto Cayma, el Tribunal ha sostenido que la construcción de bermas, cunetas y muros de contención, sí mejoran la condición de la carretera que forma parte del activo fijo de la recurrente, ya que gracias a ello se podrá evitar su destrucción tanto por el desgaste por el uso habitual como a consecuencia de los factores climáticos, con el consiguiente ahorro en el mantenimiento de la misma, incrementando el rendimiento y valor del bien, por lo que se trata de mejoras de carácter permanente, las que no son deducibles como gasto.

¿Cuáles son los criterios para determinar una mejora?

RTF: 05759-4-2006 (25.10.2006)

Se confirma la apelada en relación al reparo de activo considerado como gasto, puesto que se trata de una chimenea que al haber sido ampliada origina, en el presente caso, un rendimiento mayor al estándar originalmente proyectado, al quedar habilitada para la colocación de un dispositivo que evita la contaminación ambiental, por lo que correspondía que el desembolso efectuado sea activado por la recurrente

Obligación de evaluar las Mejoras

RTF: 00343-3-2005 (19.01.2005)

Se declara nula e insubsistente en cuanto al reparo al gasto respecto de un activo fijo toda vez que la Administración no ha acreditado que la modificación antes señalada hubiera incrementando la vida útil del activo o contribuido a un mayor rendimiento o aumento de la producción, por lo que deberá emitir un nuevo pronunciamiento al respecto.

¿Cuál es el criterio para reconocer una mejora?

RTF: 03494-1-2005 (03.06.2005)

La Administración sólo se ha limitado a calificar al referido gasto como mejoras de carácter permanente sin analizar el estándar de rendimiento evaluado del inmueble a fin de determinar si tales adquisiciones y servicios aumentaron su vida útil o si por el contrario, estos cambios se efectuaron con el fin de reparar o mantener ciertos bienes, por lo que corresponde que en virtud del criterio señalado en los párrafos anteriores se emita nuevo pronunciamiento respecto a la procedencia del citado reparo

¿Es obligatorio analizar el estándar de rendimiento de un activo, para calificar la mejora?

RTF: 02859-3-2005 (05.05.2005)

Se declara nula e insubsistente la apelada en cuanto al reparo de ciertas facturas relativas a activos cargadas al gasto dado que la Administración se limitó a calificar a los referidos gastos como mejoras de carácter permanente por el monto de la inversión, sin analizar el estándar de rendimiento evaluado a fin de determinar si tales adquisiciones aumentarían la vida útil del activo, correspondiendo que emita nuevo pronunciamiento respecto a la procedencia del citado reparo en atención al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs. 313-1-2001 y 147-2-2001.

¿Reparación o mejora?

RTF: 02291-4-2006 (28.04.2006)

Respecto al reparo por activos cargados al gasto se señala que en tanto las Facturas reparadas fueron emitidas por la construcción de una estación de

servicios, por montos superiores al 1/4 de la Unidad Impositiva Tributaria, por lo que su deducción como gasto no se encontraba permitida de acuerdo con lo previsto en los citados inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y artículo 23° de su reglamento, indicándose adicionalmente que si bien el recurrente sostiene que en realidad tales facturas no habrían correspondido a la construcción de una estación de servicios, sino a su reparación, tal afirmación no fue acreditada de modo alguno, por lo que corresponde mantener el presente reparo.

¿Cuándo calificar una mejora?

RTF: 00941-1-2006

(21.02.2006)

Se declara nula e insubsistente la apelada en cuanto al reparo por activo fijo cargado a gastos indebidamente a efecto que la Administración verifique si dicho gasto aumentó la vida útil del inmueble o si fue efectuado para reparar algún deterioro o mantener ciertas estructuras del inmueble. Se confirma la apelada respecto de dicho reparo en el extremo referido a otro gasto, debido a que el mismo si califica como mejoras de carácter permanente al incrementar el valor del bien (confección e instalación de una reja de seguridad).

¿CUÁL ES EL COSTO INICIAL Y POSTERIOR DE UN ELEMENTO DE INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPO?

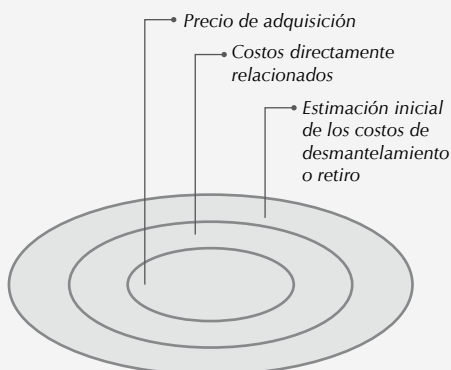
1. ¿CÓMO SE MIDE INICIALMENTE UN ELEMENTO DE INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPO?

Inicialmente, todo elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como tal, se valorará por su costo, el cual comprende:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Ejemplos de costos directamente relacionados son:
 - Los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de Inmuebles, Maquinaria y equipo;
 - Los costos de preparación del emplazamiento físico;
 - Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
 - Los costos de instalación y montaje; y,
 - Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y,
 - Los honorarios profesionales.

- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad cuando adquiere el elemento como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

VALORACIÓN INICIAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO



No obstante lo anterior, no forman parte del costo de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo y equipo:

- Los costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y de promoción);
- Los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y,
- Los gastos de administración y otros gastos indirectos generales.

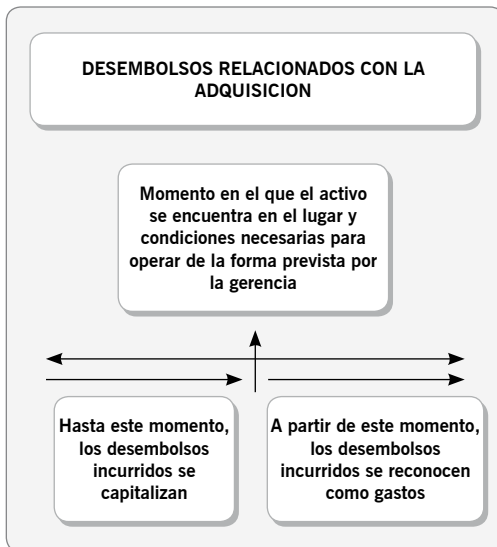
2. ¿HASTA QUÉ MOMENTO SE RECONOCEN LOS DESEMBOLSOS COMO PARTE DEL COSTO?

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.

De acuerdo a lo anterior, los desembolsos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente.

Por ejemplo, los siguientes desembolsos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo:

- Desembolsos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
- Pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y,
- Costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.



3. ¿CUÁL ES EL TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS CONSTRUIDOS POR LA PROPIA ENTIDAD?

Tratándose de activos construidos por la propia entidad, el costo del mismo se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de Inmuebles, Maquinaria y equipo adquirido.

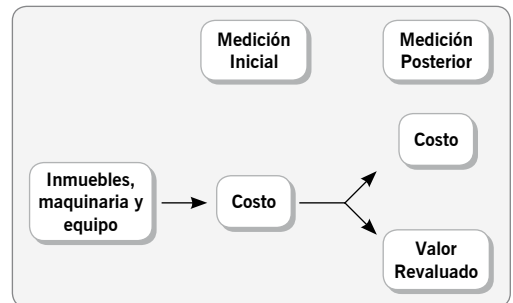
4. ¿CÓMO SE DETERMINA INICIALMENTE EL COSTO DE UN ACTIVO?

El costo de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento.

Sin embargo, si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23 Costos por Préstamos⁴.

5. ¿CÓMO SE MIDE CON POSTERIORIDAD A SU RECONOCIMIENTO UN ELEMENTO DE INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPO?

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, la entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de Inmuebles, Maquinaria y equipo.



⁴ De acuerdo al párrafo 1 de esta norma, los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.

5.1 Modelo del costo

De acuerdo a este modelo, con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de Inmuebles, Maquinaria y equipo se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

5.2 Modelo de revaluación

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

En estos casos, las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

- el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable, o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
- la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la depreciación acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo siguiente.

Asimismo, y en cuanto a las diferencias que se generen como consecuencia de la revaluación, éstas se tratan de la siguiente forma:

- Si se incrementa el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se acumulará en el patrimonio, en un rubro denominado Excedente de Revaluación. Sin embargo, si con posterioridad a este momento, se produjese una disminución en el valor del activo, ésta se afectará al Excedente de Revaluación, en la medida en que existiera saldo acreedor en esta cuenta, respecto de este activo. Esto se explica por que el excedente de revaluación se origina en una expectativa futura de ganancia marginal, por lo que sus efectos incrementales se reconocen en el patrimonio neto y no en los resultados del período en que se revalúa
- Si se reduce el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en los resultados del ejercicio. Sin embargo, si con posterioridad a este momento, se produjese un incremento en el valor del activo, éste se reconocerá en el resultado del periodo. Esto es así, en la medida en que es una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

Supuestos en una revaluación	Se afecta a:
<ul style="list-style-type: none"> - Si la revaluación incrementa el valor en libros - Si con posterioridad, se produjese una disminución en el valor del activo 	Excedente de Revaluación
<ul style="list-style-type: none"> - Si la revaluación reduce el valor en libros - Si con posterioridad, se produjese un incremento en el valor del activo 	Resultados del Ejercicio (Pérdida o Ganancias)

Cabe precisar que el Excedente de Revaluación de un activo podrá ser transferido directamente a la cuenta Resultados Acumulados (o de ser el caso, capitalizado), cuando se produzca la baja en cuentas del mismo, lo que podría suceder por:

- La venta del activo
- El uso por parte de la entidad.

IMPORTANTE

Los incrementos en el valor de un activo que dan lugar a un Excedente de Revaluación se descuentan en el monto del Impuesto a la Renta que corresponda, para reflejar el efecto de este impuesto cuando se recupere este mayor valor.

6. PARA EFECTOS TRIBUTARIOS, ¿CUÁL ES EL COSTO INICIAL Y POSTERIOR DE UN ELEMENTO DE INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPO?

Para efectos tributarios, tanto inicialmente como con posterioridad, un elemento de Inmuebles, Maquinaria y equipo debe ser valorado a su costo computable, que es su costo de adquisición o su costo de producción. Para estos efectos, debe considerarse que estos conceptos en ningún caso podrán incluir intereses.

6.1 Costo de Adquisición

El costo de adquisición comprende:

- La contraprestación pagada por el bien adquirido.
- 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.

6.2 Costo de Producción o Transformación

El Costo de producción o construcción es el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende:

- Los materiales directos utilizados;
- La mano de obra directa; y,
- Los costos indirectos de fabricación o construcción.

APLICACIÓN PRÁCTICA

CASO N° 1: DESEMBOLSOS QUE DEBEN ACTIVARSE

En el mes de Agosto de 2014, la empresa "AGROINDUSTRIA SAN FELIPE" S.A. contrató los servicios de una empresa para efectuar el montaje y calibración de una nueva máquina, adquirida recientemente, pagando por dicho servicio un monto equivalente a S/. 20 000 más IG.V. Al respecto, el Gerente General de la empresa nos consulta, cuál es el tratamiento que le corresponde a este desembolso.

SOLUCIÓN:

a) Tratamiento Contable

En relación al tratamiento contable de esta operación, debemos indicar que el párrafo 16 de la NIC 16 señala que el costo de los elementos de activo fijo comprende:

- (a) El precio de adquisición, que incluye los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
- (b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en los que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

Como se observa, la norma contable contempla que cualquier contraprestación relacionada directamente con la ubicación de un activo fijo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista debe formar

parte del costo de adquisición del mismo. Eso significa que los desembolsos asumidos por la empresa por montaje y calibración de la máquina deberían afectar el costo de adquisición del bien, por lo que corresponderá efectuar el siguiente registro contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO		
333 Maquinaria y Equipo de explotación	20 000	
3331 Maquinaria y Equipo de explotación		
33311 Costo de adquisición o construcción		
40 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		
401 Gobierno central	3 600	
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		23 600
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
31/05 Por el reconocimiento como parte del activo de los desembolsos por montaje de la nueva máquina adquirida.		
—xx—		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	23 600	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
10 EFECTIVO Y EQU. DE EFECTIVO		23 600
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
x/x Por la cancelación de la factura por el servicio de montaje y calibración de la máquina recientemente adquirida.		
—xx—		

b) Tratamiento Tributario

En relación al caso expuesto por la empresa “AGROINDUSTRIA SAN FELIPE” S.A. debemos considerar que el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), señala que el costo de adquisición comprende, la contraprestación pagada por el bien adquirido, los costos incurridos con motivo de su compra tales como:

fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, **montaje**⁵, 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.

Cabe indicar que la definición señalada en el párrafo anterior, es aplicable tanto para la determinación del costo computable de bienes consumibles como de bienes depreciables (activo fijo).

De lo expuesto, podemos concluir que al igual que para efectos contables, el desembolso por montaje y calibración de la nueva máquina que ha adquirido la empresa “AGROINDUSTRIA SAN FELIPE” S.A. debería formar parte del costo de adquisición del activo, al efectuarse dichos trabajos con anterioridad a la puesta en funcionamiento de la máquina.

CASO Nº 2: DETERMINACIÓN DEL COSTO DE ADQUISICIÓN

El 1 de enero de 2014 la empresa “INVERSIONES ALIMENTARIAS” S.A.C. adquirió una maquinaria por S/. 550 000 más IGV. El precio de compra fue financiado mediante un préstamo, el cual generará intereses por S/. 40 000. No obstante esto, el activo no califica como un activo apto.

En el momento de la adquisición, la empresa desembolsó S/. 20 000 para el traslado de la maquinaria hasta la planta productiva. Asimismo, desembolsó S/. 100 000 en honorarios de instalación

Al final de los 10 años de vida útil de la maquinaria, la empresa tiene la obligación de dismantelar la maquinaria y restaurar el terreno donde se instalará ésta. El valor presente del costo de dismantelamiento de la maquinaria y restauración del medio ambiente se estima en S/. 100 000.

Además de lo anterior, el ingeniero de la empresa incurrió en los siguientes costos para

⁵ Cabe indicar que de acuerdo a lo que señala la Real Academia Española, Montaje se define como la acción de armar, poner en su lugar las piezas de cualquier aparato o máquina.

preparar el emplazamiento donde se ubicará la maquinaria:

Detalle	Importe
Material	S/. 55 000
Mano de obra	S/. 65 000
Depreciación de los activos utilizados	S/. 15 000

En febrero de 2014, el equipo de producción de la empresa probó el equipo y el equipo de ingeniería realizó otras modificaciones necesarias para que el equipo funcionara como deseaba la gerencia. En la fase de prueba se incurrió en los siguientes costos:

Detalle	Importe
Materiales	S/. 21 000
Mano de obra	S/. 11 000

Detalle	Importe
Depreciación de los activos utilizados para realizar las modificaciones	S/. 5 000

El equipo estaba listo para utilizarse el 1 de marzo de 2014, sin embargo dado los niveles bajos de pedidos iniciales, la empresa sufrió una pérdida de S/. 23 000, al hacer funcionar la maquinaria durante marzo. Después de eso, la maquinaria funcionó de manera rentable.

Se pide: Determinar el costo de la maquinaria.

SOLUCIÓN

A efectos de determinar el costo de la maquinaria analizaremos cada desembolso realizado por la empresa "INVERSIONES ALIMENTARIAS" S.A.C. Así tenemos:

Descripción	Cálculo o razón	Costo	Gasto	Referencia Normativa
Precio de compra	El Precio de compra es de S/. 550 000. El IGV de la operación puede ser tomado como crédito fiscal. Por ello, al ser un impuesto recuperable, no forma parte de este valor.	S/. 550 000		Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: a) El precio de adquisición, que incluye los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
Transporte	Los desembolsos por transporte forman parte del costo de la maquinaria, al constituir una erogación directamente atribuible para ubicar al activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.	S/. 20 000		Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...) b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
Honorarios de instalación	Los honorarios de instalación también forman parte del costo de la maquinaria, al constituir una erogación directamente atribuible para ubicar al activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia	S/. 100 000		Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...) b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Tratamiento Contable de los Inmuebles, Maquinaria y Equipo

Descripción	Cálculo o razón	Costo	Gasto	Referencia Normativa
Costos de restauración medioambiental	Los costos de restauración medioambiental forman parte del costo del activo, pues la empresa está obligada a ello. Debe considerarse que la obligación de desmantelar y restaurar el medio ambiente surge a partir de la instalación de la maquinaria. En este caso, el valor a considerar es el valor presente.	S/. 100 000		Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...) c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.
Costos de preparación del emplazamiento	En este caso se considera: Material S/. 55 000 Mano de obra S/. 65 000 Depreciación S/. 15 000	S/. 135 000		Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...) b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
Costos de comprobación	Los costos de comprobación forman parte del costo del activo, en la medida que son necesarios para determinar que el equipo funciona adecuadamente. Estos costos incluyen: Materiales S/. 21 000 Mano de obra S/. 11 000 Depreciación S/. 5 000	S/. 37 000		Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...) b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
Pérdida operativa	La pérdida operativa no forma parte del costo del activo, al no estar incluidas dentro de los componentes del costo. En ese caso, se deberán reconocer como un gasto del ejercicio.		S/. 23 000	Párrafo 16 de la NIC 16: Componentes del costo El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (...)
Costos por préstamos	Los costos por préstamos deben ser reconocidos como gastos del ejercicio.		S/. 40 000	Párrafo 1 de la NIC 23: Costos por préstamos Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos
Total		S/. 942 000	S/. 63 000	

Como se observa de lo anterior, los desembolsos que deberán formar parte del costo son de S/. 942 000, monto que deberá quedar registrado dentro de la cuenta 33 Inmuebles, maquinaria y equipo. Los S/. 63 000 restantes deberán afectar a resultados como parte de los gastos del ejercicio.

CASO N° 3: DETERMINACIÓN DEL VALOR PRESENTE DE UN ACTIVO

La empresa "SOPORTES INDUSTRIALES" S.A.C. ha adquirido una planta industrial por S/. 2 000 000, con un crédito sin intereses a dos años. Nos piden determinar el costo del activo, considerando una tasa de descuento del 10% por año y que el precio de contado del activo es de S/. 1 652 893.

SOLUCIÓN:

Tratándose del caso expuesto por la empresa "SOPORTES INDUSTRIALES" S.A.C., el valor presente del activo es de S/. 1 652 893, el cual se obtuvo aplicando la fórmula correspondiente:

$$\text{Valor Presente} = \frac{\text{Valor Futuro}}{(1 + i)^n}$$

$$\text{Valor Presente} = \frac{2\,000\,000}{(1 + 0.10)^2}$$

$$\text{Valor Presente} = 1\,652\,893$$

De ser así, por cada año reconocerá gastos financieros de acuerdo a lo siguiente:

Año 1:
 $S/. 1\,652\,893 * 10\% = 165\,289$

Año 2:
 $(S/. 1\,652\,893 + S/. 165\,289) * 10\% = 181\,818$

a) Reconocimiento del activo

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO		
333 Maquinaria y equipos de explotación		1 652 893
3331 Maquinaria y equipos de explotación		
33311 Costo de adquisición o construcción		

CUENTAS	DEBE	HABER
37 ACTIVO DIFERIDO	347 107	
373 Intereses Diferido		
3732 Intereses no devengados en medición a valor descontado		
45 OBLIGACIONES FINANCIERAS		347 107
455 Costos de financiación por pagar		
4554 Otros instrumentos por pagar		
45549 Otras obligaciones financieras		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		1 652 893
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
x/x Por la adquisición de la planta industrial		
—xx—		

b) Gastos financieros del primer año

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
67 GASTOS FINANCIEROS	165 289	
679 Otros gastos financieros		
6792 Gastos financieros en medición a valor descontado		
37 ACTIVO DIFERIDO		165 289
373 Intereses Diferido		
3732 Intereses no devengados en medición a valor descontado		
x/x Por el reconocimiento de los gastos financieros correspondientes al primer año		
—xx—		

c) Gastos financieros del segundo año

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
67 GASTOS FINANCIEROS	181 818	
679 Otros gastos financieros		
6792 Gastos financieros en medición a valor descontado		
37 ACTIVO DIFERIDO		181 818
373 Intereses Diferido		
3732 Intereses no devengados en medición a valor descontado		
x/x Por el reconocimiento de los gastos financieros correspondientes al segundo año		
—xx—		

d) Cancelación del pasivo

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
45 OBLIGACIONES FINANCIERAS	347 107	
455 Costos de financiación por pagar		
4554 Otros instrumentos por pagar		
45549 Otras obligaciones financieras		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	1 652 893	
465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654 Inmuebles, maquinaria y equipo		
10 EFECTIVO Y EQU. DE EFECTIVO		2 000 000
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041 Cuentas corrientes operativas		
x/x Por la cancelación del pasivo generado por la adquisición de la planta industrial.		
—xx—		

7. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RELACIONADOS

¿El alimento para el ganado debe formar parte del costo de producción?

RTF: 00770-2-2006 (10.02.2006)

El ganado en crecimiento es parte del activo tangible que posee la recurrente al cumplir con las condiciones establecidas por la NIC 16, para ser consideradas como parte del activo fijo, agregándose que los desembolsos destinados a la alimentación de dicho ganado deben formar parte del costo del activo por cuanto sirven para ponerlos en condiciones de operación para su uso esperado

¿Los intereses forman parte del costo del activo?

RTF: 00915-5-2004 (20.02.2004)

Se levanta el reparo por la deducción de intereses, pues según la Ley del Impuesto a la Renta los intereses no forman parte del valor depreciable del activo sino que son deducibles como gasto, a diferencia de las comisiones, que sí forman parte del valor computable de los bienes del activo fijo.

¿Los gastos de demolición forman parte del costo de adquisición?

RTF: 06281-1-2005 (14.10.2005)

Se desprende de lo señalado en el indicado informe que la recurrente adquirió el referido inmueble con la finalidad de demoler la construcción existente y adecuarla a las necesidades de su negocio como almacén, por lo que el costo total del terreno, incluye, entre otros, los gastos de demolición de la antigua edificación, por lo que debe mantenerse el reparo efectuado y mantener la sanción impuesta al derivarse del mismo.

Los desembolsos destinados a reponer o mantener el rendimiento original de dicho activo, ¿es una mejora?

RTF: 01459-1-2006 (17.03.2006)

Se revoca la apelada en el extremo referido a los reparos por provisión de gastos por reparaciones en bien alquilado al haberse acreditado la necesidad de los trabajos de reparación y parchado, producto del desgaste por el uso en el bien arrendado los mismos que únicamente buscan reponer o mantener el rendimiento original de dicho activo, lo cual no constituye una mejora.

¿CUAL ES EL TRATAMIENTO DE LA DEPRECIACIÓN?

1. INTRODUCCIÓN

El reconocimiento de la depreciación es un aspecto muy importante que deben considerar las empresas, por que de su determinación dependerá que los activos fijos reflejen su verdadero valor a determinada fecha. Por ello, efectuar un análisis de los elementos que intervienen en el cálculo de la misma es de naturaleza fundamental.

No obstante, muchas veces efectuamos la depreciación de un activo sin tomar en cuenta los criterios establecidos en las normas contables para su determinación, imposibilitando que se logre efectuar una estimación correcta de la misma.

Al respecto, a través del presente subcapítulo efectuaremos un repaso de los principales criterios establecidos en la NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipos, para efectuar la depreciación. Asimismo, se efectuará también un breve análisis de los criterios que se toman en cuenta para determinar la depreciación para efectos tributarios.

2. ASPECTOS CONTABLES

2.1 ¿Qué se entiende por depreciación?

El párrafo 6 de la NIC 16 *Inmuebles, maquinaria y equipo*, define a la Depreciación como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Es decir:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Importe Depreciable}}{\text{Vida útil}}$$

En donde:

Importe depreciable	Es el costo de un activo o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
Valor residual	Es el importe estimado que la empresa podría obtener actualmente por vender el activo, después de deducir los costos estimados de tal venta, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil	Es: · El período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien, · El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.
-----------	---

De lo expuesto, podemos resumir la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Costo del activo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

Es importante mencionar que tanto el valor residual como la vida útil de un activo se deben revisar, como mínimo, al término de cada ejercicio anual y, si las expectativas difieren o cambian de las estimaciones inicialmente efectuadas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable.

Es decir, si fruto de la revisión anterior, surgen nuevos elementos que hacen prever un cambio en las estimaciones reconocidas inicialmente, la depreciación será ajustada en los ejercicios futuros.

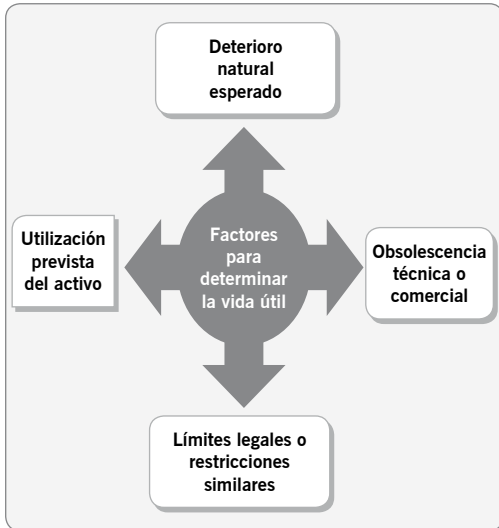
2.2 ¿Qué factores se toman para determinar la vida útil?

Para determinar la vida útil de un bien perteneciente al rubro Inmuebles, maquinaria y equipo, se deben tomar en cuenta, los factores siguientes:

- La **utilización prevista** del activo, el cual debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espere del mismo;
- El **deterioro natural esperado**, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado;
- La **obsolescencia técnica o comercial** derivada de los cambios o mejoras en la

producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y,

Los **límites legales o restricciones similares** sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados con el activo⁶.



No obstante lo anterior, para determinar la vida útil de un activo también se debe tomar en cuenta, la política de gestión de activos que lleva la empresa, la cual podría implicar por ejemplo, la venta o enajenación de los activos después de un período específico de utilización, o en todo caso, tras haber consumido una cierta proporción de las utilidades económicas del bien.

En resumen, podríamos afirmar que para determinar la vida útil de un activo, se deben tener en cuenta, factores de utilidad del activo que se espere aporte a la empresa, así como también las políticas internas de la empresa. No obstante, la estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

2.3 ¿Qué métodos de depreciación puedo considerar?

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Así tenemos, el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

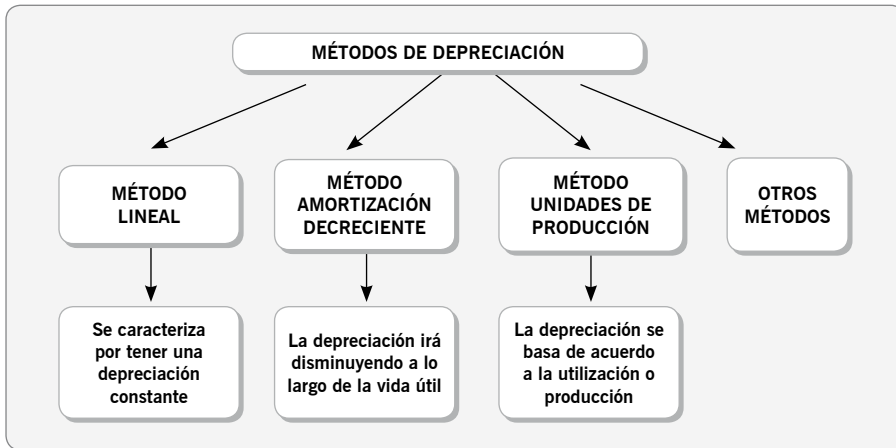
MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN			
	Método lineal	Método de amortización decreciente	Método de las unidades de producción
Definición	Bajo este método, la depreciación se determinará en función a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.	El método de depreciación decreciente implica el reconocer un cargo por depreciación que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.	El método de las unidades de producción reconoce un cargo por depreciación basado en la utilización o producción esperada.
Ventajas⁷	<ul style="list-style-type: none"> Es relevante para los activos que se deterioran por cuestión de tiempo y no por el uso Se aplica ampliamente debido a su simplicidad 		<ul style="list-style-type: none"> Permite reflejar el patrón por el cual los beneficios económicos son consumidos por la empresa Es relevante para los activos que se deterioran en función del uso y no del tiempo
Desventajas	<ul style="list-style-type: none"> Se asume que la utilidad económica del activo es la misma cada año Se asume que los gastos de reparaciones y mantenimiento son en esencia iguales en cada período 		<ul style="list-style-type: none"> A veces es difícil estimar las unidades de producción o el tiempo de servicio totales

Respecto de los tres métodos y otros que se puedan considerar, es conveniente tener en cuenta que la empresa debe elegir el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de las utilidades económicas futuras incorporadas al activo. Cabe agregar que al

elegir un determinado método, éste se aplicará uniformemente en todos los ejercicios, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichas utilidades económicas futuras.

⁶ Este flujograma se ha tomado del Módulo: Normas Contables Básicas, IX Diplomado de Normas Internacionales de Información Financiera, Universidad de Lima, 2011.

⁷ Ventajas y desventajas tomadas del Módulo: Normas Contables Básicas, IX Diplomado de Normas Internacionales de Información Financiera, Universidad de Lima, 2011.



2.4 ¿Cuál es el tratamiento aplicable a los terrenos y a los edificios?

Para efectos contables, los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizan por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian, en tanto que los edificios tienen una vida limitada, por lo que, son activos depreciables. En el caso que se produzca un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio, éste no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

2.5 ¿Debo depreciar el activo en su conjunto o de forma separada?

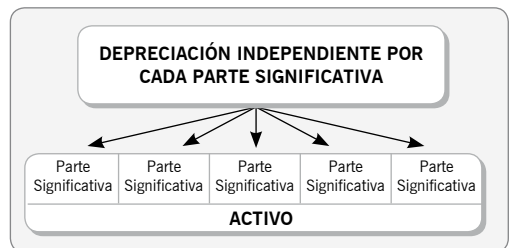
De manera general un activo debe depreciarse de forma conjunta. Sin embargo, tratándose de partes que tengan un costo significativo con relación al costo total del activo, la depreciación se efectuará de forma independiente por cada parte de un activo.

Para tal efecto, la empresa debe distribuir el importe inicialmente reconocido del activo entre sus partes significativas y depreciar de forma independiente cada una de estas partes. Un ejemplo de lo expuesto, consiste en la conveniencia de depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero, por cuanto por las

características propias de esos elementos, la vida útil y los elementos que se tomen para depreciar, variarán para cada uno de ellos.

No obstante lo anterior, si una parte significativa de un activo tiene una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento, ambas partes pueden agruparse para determinar el cargo por depreciación.

Asimismo, y en la medida que la empresa deprecie de forma independiente algunas partes de un activo, también depreciará de forma separada el resto del mismo, el que estará integrado por las partes del activo que individualmente no sean significativas.

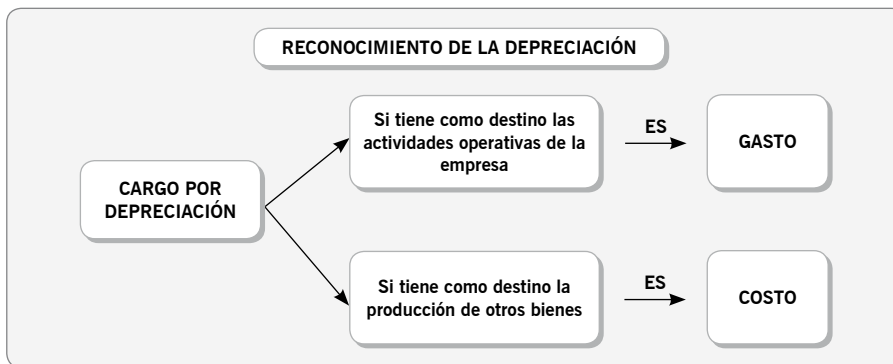


2.6 ¿Siempre se debe reconocer la depreciación como gasto del período?

De manera general, el cargo por depreciación de un ejercicio debe reconocerse habitualmente en el resultado del mismo. No obstante, en ocasiones las utilidades económicas futuras incorporadas a un activo se incorporan a la producción de otros activos, por lo que en este caso, el cargo

por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Es decir, en principio el cargo por depreciación debe reconocerse en el resultado del ejercicio, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

Un ejemplo de lo expuesto anteriormente ocurre en el caso de la depreciación de las maquinarias y equipo de una planta industrial que se incluye en los costos de producción de las existencias. De forma similar, la depreciación del activo fijo utilizado para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido.



2.7 ¿Cuándo se inicia el cómputo de la depreciación?

Para efectos contables, la depreciación de un activo comienza cuando el mismo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección.

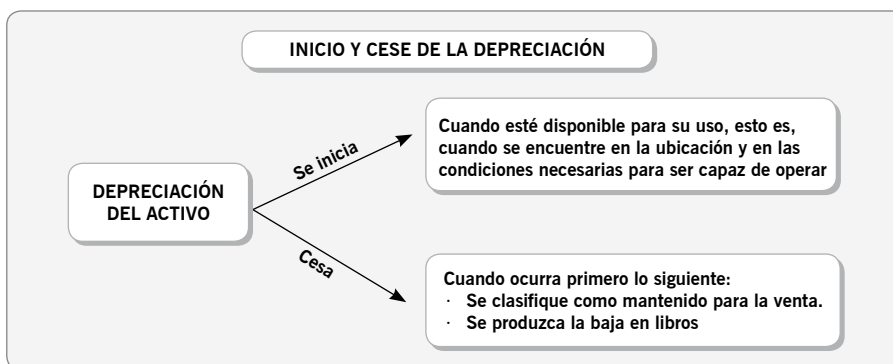
- La fecha en que el activo se clasifique como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y,
- La fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo (baja contable).

De lo anteriormente señalado podemos afirmar que la depreciación no cesa cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo.

2.8 ¿Cuándo se debe dejar de depreciar un activo?

El párrafo 55 de la NIC 16 prescribe que la depreciación de un activo cesa cuando ocurra primero:

No obstante esto, es pertinente considerar que si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, como por ejemplo, el método de las unidades de producción, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.



IMPORTANTE

Se entiende que un activo no corriente (activo fijo) se clasifica como mantenido para la venta (según la NIIF 5), si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Asimismo, se entiende que se produce la baja en cuentas (o en libros) de un activo, cuando:

- a) La empresa venda el activo
- b) La empresa no espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o venta (bien fuera de uso).

3. ASPECTOS TRIBUTARIOS

Respecto del tratamiento que nuestra legislación tributaria le otorga a la depreciación, es pertinente considerar en principio que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que la misma es deducible para estos efectos, en tanto cumpla con el principio de causalidad previsto en el referido artículo. De la misma forma, el artículo 38° de la referida norma confirma lo señalado anteriormente, al establecer que, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción de las depreciaciones admitidas en la Ley. No obstante lo anterior, la norma establece que cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Otro aspecto que debe considerarse en relación a la depreciación, es que tributariamente éstas se computan anualmente, sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Descritas estas consideraciones, a continuación se presentan algunos aspectos importantes de la depreciación que se efectúa para efectos tributarios.

3.1 Para efectos tributarios, ¿Existe vida útil?

Con excepción de los edificios y construcciones, los cuales se deprecian en línea recta a razón del 5% anual, el resto de activos fijos no está sujeto a condicionamientos respecto de los métodos de depreciación o plazos de vida útil, pues la ley tributaria sólo se limita a establecer los siguientes porcentajes máximos de depreciación:

BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACION HASTA UN MÁXIMO DE
1. Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	25%
2. Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	20%
3. Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina.	20%
4. Equipos de procesamiento de datos	25%
5. Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91	10%
6. Otros bienes del activo fijo	10%

3.2 ¿Qué requisitos se deben cumplir para que la depreciación sea deducible?

Para que la depreciación (con excepción de lo que corresponda a inmuebles) sea aceptada tributariamente se debe cumplir con lo siguiente:

- Debe encontrarse contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables,
- No debe exceder el porcentaje máximo establecido en la tabla anterior para cada unidad del activo fijo, no importando en este caso, el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

En relación a este punto, es pertinente tener en cuenta que la norma tributaria indica que en ningún caso se puede admitir la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

3.3 ¿A partir de qué momento se inicia el computo de la depreciación?

A diferencia de lo que sucede con la norma contable en donde la depreciación se inicia cuando el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección, para la norma tributaria la depreciación se inicia a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Cabe señalar que la aplicación de estos criterios, podría traer como consecuencia la generación de diferencias temporales, que la empresa deberá reconocer contablemente.

3.4 ¿Sobre qué valor se calcula la depreciación tributaria?

A diferencia de la depreciación contable, la que se realiza sobre el importe depreciable (costo del activo menos su valor residual), para efectos tributarios, la depreciación se calcula sobre el costo computable, entendiéndose por éste al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio.

De acuerdo a lo anterior, podrían surgir diferencias entre la depreciación contable y la tributaria, las que generarán de ser el caso, un Impuesto a la Renta diferido.

IMPORTANTE

Se entiende por Costo de adquisición a 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.

3.5 ¿Es posible la depreciación de terrenos agrícolas?

En las explotaciones forestales y plantación de productos agrícolas de carácter permanente que den lugar a la depreciación del valor del inmueble o a la reducción de su rendimiento económico, se admite tributariamente una depreciación del costo de adquisición, calculada en proporción al agotamiento sufrido. En este caso, y a solicitud del interesado, la SUNAT puede autorizar la aplicación de otros sistemas de depreciación referidos al valor del bien agotable, en tanto sean técnicamente justificables.

3.6 ¿Qué tratamiento tiene la depreciación de activos revaluados?

El artículo 44° de la LIR establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros gastos, el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias de los activos sean con motivo de una reorganización de empresas o sociedades o fuera de estos actos, salvo que se trate de Revaluaciones con efectos tributarios (supuesto previsto en el numeral 1 del Artículo 104° de la LIR).

DEPRECIACIÓN		
Criterios	Tratamiento Contable	Tratamiento Tributario
Aplicable a:	Todos los activos fijos con excepción de terrenos	Todos los activos fijos con excepción de terrenos
¿Cómo se calcula?	De acuerdo a la vida útil, aplicando la siguiente fórmula: $\frac{\text{Costo activo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$	Bienes Inmuebles: 5% (Tasa fija) Bienes muebles: De acuerdo a los porcentajes máximos previstos en el artículo 22° del Reglamento de la LIR La Depreciación se determina sobre el Costo Computable.
Inicio de la Depreciación	Cuando el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección	A partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas
Cese de la Depreciación	Cuando se produzca la baja en libros	
Obligaciones contables		La depreciación deducible debe estar contabilizada

APLICACIÓN PRÁCTICA

Habiendo desarrollado los principales criterios tomados en cuenta para efectuar la depreciación, tanto contable como tributaria, a continuación se proponen casos prácticos a fin de aplicar lo previamente expuesto.

CASO Nº 1: INICIO DE LA DEPRECIACIÓN

Con fecha 02.02.2014 la empresa "ATP INVERSIONES" S.A. ha adquirido un vehículo para la gerencia, desembolsando un importe de S/. 50 000. Sobre el particular, nos comentan que desde su fecha de adquisición, el bien está en condiciones de ser usado, no obstante recién es utilizado por la empresa desde el 2 de abril de 2014. Al respecto, nos piden determinar el monto de la depreciación contable y tributaria para el ejercicio 2014, considerando que contablemente el vehículo no tiene valor residual y que su vida útil será de 4 años.

SOLUCIÓN

Para efectos contables la depreciación se inicia cuando el bien esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección. De ser así, en el caso planteado por la empresa "ATP INVERSIONES" S.A. la depreciación contable del ejercicio 2014 será:

- Inicio de la depreciación : 02.02.2014
(fecha desde que está en condiciones de ser usado)
- Vida útil : 4 años
- Costo de la máquina : S/. 50 000
- Valor residual : 00
- Depreciación anual : $(S/. 50\ 000 - 0) / 4$
- Depreciación anual : S/. 12 500
- Depreciación 2014 : S/. 12 500 / 12*11
- Depreciación 2014 : S/. 11 458

De acuerdo a lo anterior, la depreciación que se deberá reconocer contablemente será de S/. 11 458, reconocimiento que derivará en el siguiente registro contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	11 458	
681 Depreciación		
6814 Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo – costo		
68143 Equipos de transporte		
39 DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		11 458
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo – costo		
39133 Equipos de transporte		
x/x Por la depreciación de la unidad de transporte correspondiente al 2014.		
—xx—		
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS	11 458	
79 CARGAS IMP. CUENTA COSTOS Y GASTOS		11 458
791 Cargas imp. A cuenta de costos y gastos		
x/x Por el destino de la depreciación.		
—xx—		

No obstante la depreciación contable determinada, debe considerarse que para que ésta sea deducible, la misma no debe superar el porcentaje anual máximo del 20%, teniéndose en cuenta que ésta se inicia a partir del mes en que los bienes son utilizados en la generación de rentas gravadas. En el caso expuesto por la empresa "ATP INVERSIONES" S.A. la depreciación tributaria máxima que podrá deducirse será:

- Inicio de la depreciación : 02.04.2014
(fecha desde la que se está utilizando el bien)
- Porcentaje de depreciación : 20% máximo
- Costo de la máquina : S/. 50 000
- Depreciación 2014 : $(S/. 50\ 000 * 20\% / 12*9)$
- Depreciación 2014 : S/. 7 500
- Depreciación Tributaria máxima : S/. 7 500

Como se observa de lo anterior, la empresa "ATP INVERSIONES" S.A. sólo podrá deducir como gastos por depreciación, la suma de S/. 7 500 debiendo adicionar S/. 3 958 (esto es

la diferencia entre S/. 11 458 y S/. 7 500) pues este monto excede a la depreciación tributaria máxima permitida.

CASO Nº 2: DETERMINACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN

La empresa de transportes "RODRÍGUEZ HNOS." S.A. con fecha 02.01.2014 ha adquirido un bus para su actividad pagando un importe de S/. 300 000. De acuerdo a las políticas de gestión que lleva la empresa, el activo sólo será usado para un período de 5 años, pues después de ese período el bien será enajenado, para ello considera que el valor que podrá obtener actualmente por vender el activo, después de deducir los costos estimados de la venta, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil (valor residual) es de S/. 50 000. En tal sentido, nos pide que determinemos el importe de la depreciación anual, considerando que el activo está en condiciones de ser usado (y es usado) desde el día de su adquisición, y que el método de depreciación a utilizar es el lineal.

SOLUCIÓN

Tratamiento contable

Como se ha señalado previamente, a fin de determinar la depreciación se debe considerar la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Costo del activo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

En donde, en nuestro caso:

Costo del activo : S/. 300 000

Valor Residual : S/. 50 000

Vida útil : 5 años

Reemplazando:

$$\text{Depreciación} = \frac{300\,000 - 50\,000}{5 \text{ años}}$$

$$\text{Depreciación} = 50\,000$$

Depreciación Contable						
	2014	2015	2016	2017	2018	Total
Depreciación anual 20%	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	250 000

En tal sentido, considerando el método lineal, y en tanto no se modifiquen los supuestos para determinar la depreciación, la empresa depreciará anualmente S/. 50 000.

Tratamiento Tributario

En cuanto al supuesto que nos plantea la empresa de transportes "RODRÍGUEZ HNOS." S.A., es preciso indicar que para efectos tributarios, y al igual que para efectos contables, el bien será depreciado a partir del 02.01.2014, pues a partir de ese momento es utilizado en la generación de rentas.

De otra parte, en cuanto al monto de la depreciación anual, cabe advertir que la ley tributaria permitiría deducir hasta un máximo de S/. 60 000 anuales (S/. 300 000 * 20%), sin embargo, como sólo está contabilizado S/. 50 000, la depreciación tributaria a deducir también sería S/. 50 000. En ese sentido, en este caso no había diferencias entre la depreciación contable y la depreciación tributaria.

Depreciación						
	2014	2015	2016	2017	2018	Total
Depreciación Contable	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	250 000
Depreciación tributaria (20%)	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	250 000
Diferencia	0	0	0	0	0	0

CASO Nº 3: VENTA DE BIENES DEPRECIADOS

La empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. ha decidido vender un vehículo que se encuentra totalmente depreciado. Sobre el particular nos piden ayuda para determinar el tratamiento contable y tributario de esta operación considerando que el valor de la transferencia será de S/. 5 000 y que tanto el valor de adquisición como la depreciación acumulada es de S/. 25 000.

SOLUCIÓN

En relación a la consulta planteada por la empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. y a efecto de desarrollarla es preciso considerar lo siguiente:

a) Tratamiento Tributario

Para efectos tributarios, consideramos que la operación descrita por la empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. deberá estar enfocada a dos tributos principalmente:

• **Impuesto General a las ventas (IGV)**

Como se sabe, el IGV grava entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles. En ese aspecto, y de acuerdo a lo anteriormente señalado, la venta del vehículo totalmente depreciado que efectúe la empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. estará gravada con este impuesto.

Ello traería como consecuencia que al valor de la venta del vehículo depreciado, la empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. tendría que adicionar el 18% por concepto de este impuesto.

• **Impuesto a la Renta (IR)**

Respecto del Impuesto a la Renta, es preciso considerar en principio que todos los ingresos que obtuviera una empresa, cualquiera sea su origen, están gravados con este impuesto, salvo que los mismos estén exonerados o inafectos.

En ese sentido, debemos tomar en cuenta que el ingreso que obtenga la empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. producto de la venta del vehículo totalmente depreciado, estará alcanzado con las normas del Impuesto a la Renta, constituyendo este monto, base imponible para la determinación de los pagos a cuenta de este impuesto.

No obstante, cabe precisar que cuando se determine el Impuesto a la Renta del ejercicio, no se podrá deducir costo computable alguno, pues al estar el bien totalmente depreciado, éste será cero.

b) Tratamiento Contable

Si un activo está totalmente depreciado, y su propietario decide venderlo en sus actuales condiciones a un tercero, la entidad deberá reconocer dos registros contables:

- La baja en cuentas del activo, para lo cual cargará la cuenta de depreciación y abonará la cuenta de Inmuebles maquinaria y equipo, y
- El reconocimiento de un ingreso producto de la transferencia.

En ese sentido, y de acuerdo a lo antes expuesto, la empresa "PERÚ INVESMENT" S.A.C. deberá efectuar los siguientes registros contables:

CUENTAS	DEBE	HABER
— xx —		
39 DEPRECIACIÓN, AMORT. Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS	25 000	
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo Costo		
39133 Equipos de transporte		
33 INM. MAQUINARIA Y EQUIPO		25 000
334 Equipo de transporte		
3341 Vehículos motorizados		
33411 Costo		
x/x Por el retiro de libros contables del vehículo totalmente depreciado.		
— xx —		
16 CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS TERCEROS	5 900	
165 Venta de activo inmovilizado		
1653 Inmuebles, maquinaria y equipo		
40 TRIBUTOS, CONTRAPR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		900
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
75 OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		5 000
756 Venta de activos inmovilizados		
7563 Inmuebles, maquinaria y equipo		
x/x Por la venta del vehículo totalmente depreciado.		
— xx —		

CASO Nº 4: ¿ES POSIBLE DEPRECIAR ACTIVOS CUANDO NO SE GENERA RENTAS?

La empresa "GERMANY BROTHERS" S.A.C. dedicada a la edificación de edificios y construcciones en general, tiene entre sus activos fijos, dos (2) tractores oruga, activos que la empresa espera utilizar durante diez (10) años, es decir espera depreciarlos aplicando el método de la depreciación lineal. Sobre el particular, nos comentan que durante cuatro (4) meses del 2014, los citados activos no fueron utilizados en la generación de rentas pues durante dicho período, no se suscribió contrato de construcción alguno. En ese sentido, el contador de la empresa nos consulta si la depreciación del 2014 de los

bienes antes descritos pueden ser deducibles en su totalidad o se deben deducir de forma proporcional.

SOLUCIÓN

A fin de responder la consulta de la empresa "GERMANY BROTHERS" S.A.C. es preciso observar lo siguiente:

a) Tratamiento Contable

La NIC 16 Inmuebles, maquinaria y equipo, define a la depreciación como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Sobre el particular es preciso indicar que el párrafo 55 de la NIC antes citada, establece respecto de la depreciación de un activo que, ésta comenzará cuando el bien esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la dirección.

Agrega el citado párrafo que la depreciación del activo sólo cesará cuando se produzca la baja del mismo en los libros contables. Ello significa que la depreciación del bien no cesará cuando el activo esté sin utilizar, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, refiere la NIC en comentario que si se utilizan métodos de depreciación en función del uso (es decir si el bien se deprecia tomando en consideración, el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo), el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

En ese sentido, considerando que la empresa "GERMANY BROTHERS" S.A.C. espera utilizar el activo durante un período determinado, y no en función a la producción, podríamos concluir que para efectos contables, la depreciación de los tractores oruga no cesará aun cuando los activos no estén en uso. En ese sentido, la depreciación que corresponderá cargar a resultados del 2014 será:

Valor de los tractores oruga	:	S/. 100 000
Vida útil	:	10 años
Depreciación del año 2014	:	<u>100 000 - 0</u>
		10 años
Depreciación del año 2014	:	S/. 10 000

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	10 000	
681 Depreciación		
6814 Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
68142 Maquinarias y equipos de explotación		
39 DEPRECIACIÓN, AMORT. Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		10 000
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
39131 Maquinaria y equipos de explotación		
x/x Por la depreciación de los tractores oruga correspondiente al ejercicio 2014.		
—xx—		

b) Tratamiento Tributario

En cuanto al tratamiento tributario de este supuesto, cabe indicar lo siguiente:

- De acuerdo a lo establecido por el artículo 37° de la Ley del impuesto a la Renta, son deducibles a efectos de establecer la renta neta de tercera categoría, entre otros gastos, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.
- Sobre el particular, el artículo 38° de la LIR señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley. Agrega dicho artículo que si los bienes del activo fijo sólo se afectan parcialmente a la producción de rentas, es decir cuando los activos son destinados a la realización de actividades distintas a aquella que produce la renta gravada, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente,
- No obstante lo anterior, es importante considerar que, puede ocurrir que ya sea por la naturaleza o ciclos de la actividad productiva o comercial de la empresa, por los períodos de mantenimiento o reparación, o

por intervalos de veda o de alguna restricción en el desarrollo de las operaciones, los bienes del activo fijo permanezcan inactivos durante un determinado período de tiempo. No obstante ello, dicha inactividad no implica una afectación parcial en la generación de rentas, en la medida que se origina en razones propias de la actividad o en circunstancias que surgen a raíz de su desarrollo o mantenimiento. Es decir, en esos casos, la depreciación que corresponda a bienes que no hayan sido utilizados en un período determinado, podrá deducirse tributariamente, pues como se ha señalado dicha inacción, se debe a la propia naturaleza de la actividad empresarial.

De lo descrito por la empresa "GERMANY BROTHERS" S.A.C. sabemos que su actividad puede tener períodos de para obligatorios, debido a la falta de contratos de obra, por lo que en esos casos, los tractores oruga estarían obligados a estar inactivos. De ser así, ello no implicaría que la depreciación de los citados bienes durante el período de inactividad, no fuera deducible tributariamente.

En consecuencia, de lo antes descrito, podemos concluir que la depreciación de los tractores oruga, serán deducibles tributariamente, aun cuando los activos no se hayan utilizado durante todo el ejercicio 2014.

Cabe mencionar que similar criterio ha adoptado el Tribunal Fiscal al señalar en su RTF N° 02198-5-2005 que "procede aceptar tributariamente y en su integridad, la depreciación de bienes del activo fijo aún cuando no hayan sido utilizados en el ejercicio o a lo largo del mismo o, se evidencien períodos de inactividad".

CASO N° 5: DEPRECIACIÓN DE INMUEBLE

La empresa "GIRASOLES DEL CAMPO" SRL ha adquirido el 1 de Julio de 2014, un inmueble en el que funcionarán sus oficinas administrativas. Al respecto el Contador de la empresa nos pide ayuda para registrar esta adquisición, así como para determinar la depreciación correspondiente.

Considerar que el inmueble fue adquirido en S/. 150 000 y que en la Declaración del Impuesto Predial, el valor del terreno es de S/. 40 000 y el valor de la construcción es de S/. 60 000.

SOLUCIÓN:

Tratamiento Contable

De acuerdo a lo que señala el párrafo 16 de la NIC 16, el costo de un activo fijo comprende entre otros conceptos, el precio de su adquisición, el cual se puede definir como el precio que se paga por la adquisición del bien. No obstante lo anterior, es preciso considerar que tratándose de inmuebles, el precio de adquisición se deberá registrar por separado, mostrándose el valor del terreno y de la construcción. Así lo establece el párrafo 58 de la referida NIC16 en el que se señala lo siguiente:

- *Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizan por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta.*
- *Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.*
- *Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables.*

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, es pertinente observar que el precio de adquisición del inmueble incluye de forma conjunta estos dos conceptos, no desagregándose el valor del terreno ni de la construcción, es más, el referido precio es mucho mayor que el valor asignado en la Declaración Jurada del Impuesto Predial.

En ese sentido, para efectos de efectuar esta división imprescindible, consideramos que se podría tomar la proporción existente de estos conceptos y que están señaladas en la Declaración Jurada que hicimos referencia en el párrafo anterior. Así, según los datos expuestos por la empresa "GIRASOLES DEL CAMPO" SRL, la proporción referida sería la siguiente:

Detalle	Valor S/ Autoevalúo	Proporción
Terreno	40 000	40%
Construcción	60 000	60%
Total	100 000	100%

Siguiendo el caso, una vez determinada la proporción existente entre el terreno y la construcción, aplicamos la misma al precio de adquisición, obteniéndose en nuestro caso lo siguiente:

Detalle	Proporción	Valor de Adquisición
Terreno	40%	60 000
Construcción	60%	90 000
Total	100%	150 000

Una vez determinada, una estimación del valor del terreno y de la construcción deberíamos efectuar el siguiente asiento contable:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	150 000	
331 Terrenos		
3311 Terrenos		
33111 Costo 60 000		
332 Edificaciones		
3321 Edificaciones administrativas		
33211 Costo de adquisición o producción 90 000		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		150 000
465 Pasivos por compra de activos inmovilizados		
4654 Inmuebles, Maquinaria y Equipos		
x/x Por la adquisición del inmueble.		
—xx—		

De otra parte, a efecto de calcular la depreciación del ejercicio, deberíamos determinar la misma de acuerdo a lo siguiente:

Base de Cálculo (Valor de la Construcción)	S/. 90 000
Vida útil	20 años
Depreciación Anual (90 000/20 años)	S/. 4 500
Depreciación (Julio - Diciembre 2014)	S/. 2 250

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	2 250	
681 Depreciación		
6814 Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
68141 Edificaciones		

CUENTAS	DEBE	HABER
39 DEPREC., AMORTIZ. Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		2 250
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo-Costo		
39131 Edificaciones		
x/x Por la Depreciación proporcional del inmueble adquirido en el ejercicio 2014.		
—xx—		
94 GASTOS ADMINISTRATIVOS	2 250	
79 CARGAS IMP. A CUENTA COSTOS Y GASTOS		2 250
791 Cargas imp. a cuenta de costo y gastos		
x/x Por el destino de la depreciación del Inmueble adquirido durante el ejercicio 2014.		
—xx—		

Tratamiento Tributario

Para efectos tributarios, la depreciación se determinará de acuerdo a lo señalado anteriormente, pues la norma tributaria también considera que la depreciación sólo se realiza sobre activos de vida limitada y no sobre terrenos. En efecto, según el artículo 42º de la ley del Impuesto a la Renta se establece que sólo es posible deducir gastos de depreciación por terrenos, tratándose de explotaciones forestales y plantaciones de productos agrícolas de carácter permanente, en cuyo caso si es posible deducir vía depreciación el costo de su adquisición.

4. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL RELACIONADOS

¿ Toda construcción se deprecia a razón del 3% anual?

RTF:07724-2-2005

(16.12.2005)

Se indica que la Administración consideró que los galpones debían ser depreciados de acuerdo con las reglas de edificaciones y construcciones, señalando que éstas se pueden hacer con cualquier material. Sin embargo, dependiendo de los materiales empleados, la duración de la edificación puede ser distinta, por lo que no puede asignarse el mismo porcentaje de depreciación o la misma vida útil a una construcción realizada con material noble y a otra efectuada con adobe, palos, mantas y esteras, por lo que a efecto de

determinar si una construcción corresponde al grupo de "edificios y edificaciones" previsto por la Ley del Impuesto a la Renta se deben tener en cuenta sus características. Ninguno de los bienes observados podía considerarse en el citado grupo y por tanto asignársele una tasa de depreciación de 3% anual ya que por su menor expectativa de vida útil procedía que se ubicara dentro de "los demás bienes", precisándose que el hecho que la recurrente haya registrado contablemente los bienes como "edificios y construcciones" no desvirtúa lo concluido. La Administración debe recalcular el reparo teniendo en cuenta que se

encuentra acreditada la procedencia de las tasas de depreciación aplicadas por la recurrente respecto de galpones, almacenes, caminos internos y cerco perimétrico.

¿Es posible deducir la depreciación de períodos en los que no se tuvo actividades?

RTF N° 02198-5-2005

(xxxx.2005)

Procede aceptar tributariamente y en su integridad, la depreciación de bienes del activo fijo aún cuando no hayan sido utilizados en el ejercicio o a lo largo del mismo o, se evidencien períodos de inactividad.

¿CÓMO CONTABILIZAR LAS AUTOCONSTRUCCIONES DE BIENES DEL ACTIVO FIJO?

1. INTRODUCCIÓN

El alto costo de determinados bienes duraderos, tales como edificaciones, maquinarias y equipos, hace que muchas empresas no puedan adquirirlos, limitando y perjudicando con ello su desarrollo económico. No obstante, a fin de hacer frente a esa necesidad, muchas de estas entidades, toman como alternativa, la autofabricación o autoconstrucción de los mismos, adquiriendo de manera directa, los materiales y utilizando su propia mano de obra.

Ante esta situación, los profesionales contables, tienen ciertas dificultades para darle el tratamiento contable que corresponde, pues muchas veces los desembolsos efectuados son tratados como gastos contables, no obstante que en conjunto, representan verdaderas inversiones, las cuales brindarán beneficios a la empresa de manera continuada. Incluso se llega al extremo de no mostrar en los Estados Financieros, los bienes autoconstruidos, a pesar del valor económico que tienen.

Sobre el particular debe indicarse que la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC) 16, señala en principio que dichos bienes deben ser reconocidos como parte de los activos fijos de la empresa, pues se entiende brindarán beneficios económicos futuros a la empresa, para lo cual precisa que el costo se debe determinar utilizando los mismos principios que si fuera un elemento del Activo Fijo adquirido. Incluso, la citada NIC ha prescrito que los bienes reconocidos como parte del Activo Fijo deben ser objeto de depreciación, en base a la vida útil esperada.

Baje el contexto antes señalado, a través del presente subcapítulo, se muestra y se analiza el tratamiento contable que se le debería aplicar a las autoconstrucciones de bienes del activo fijo. Para estos efectos, adicionalmente se presentan variados casos que intentan mostrar sus efectos prácticos.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS AUTOCONSTRUCCIONES

2.1 Costo de Autoconstrucción

Tal como lo señala el párrafo 7 de la NIC 16, un elemento de Inmuebles, Maquinaria y Equipo, se reconocerá como activo cuando, cumpla las siguientes condiciones:

- Sea probable que la entidad obtenga las utilidades económicas futuras derivadas del mismo; y,
- El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

En estos casos, el bien reconocido como parte de Inmuebles, maquinaria y equipo, debe valorarse por su “costo”, concepto que incluye entre otros:

- El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio;
- Cualquier costo directamente relacionado⁷ con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección;
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como

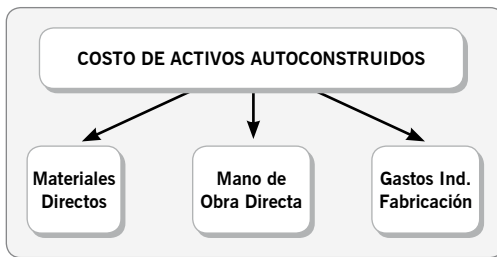
⁷ Debe señalarse que el párrafo 17 de la NIC 16 señala que son ejemplos de costos directamente relacionados:

- Los costos de retribuciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados), que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de Inmuebles, maquinaria y equipo.
- Los costos de preparación del emplazamiento físico.
- Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
- Los costos de instalación y montaje.

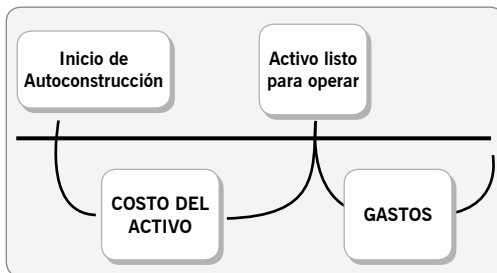
consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo.

Sobre el particular, debe indicarse que estos criterios no sólo son aplicables tratándose de activos adquiridos, sino que también son de aplicación en los casos en que se construyan activos por cuenta propia. Así lo ha señalado, el Párrafo 22 de la NIC 16 según el cual el costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de inmuebles, maquinaria y equipo adquirido.

En ese sentido, y de acuerdo a lo anterior, a efecto de determinar el Costo de un activo construido por la propia empresa, debe considerarse en principio todos aquellos desembolsos necesarios para construir el bien. Esto incluirá, desde los materiales y la mano de obra utilizados, hasta el desgaste de los activos utilizados en la citada autoconstrucción (Gastos Indirectos de Fabricación).

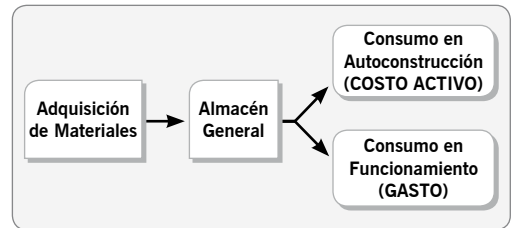


Es importante precisar que de acuerdo al párrafo 20 de la NIC 16, el reconocimiento de los desembolsos incurridos para construir el bien, se reconocerán como parte del costo del activo, hasta el momento en que el activo pueda operar de la forma prevista por la empresa, pues a partir de allí, los desembolsos siguientes que no incrementen la vida útil de los citados bienes, deberán ser tratados como gastos.



2.2 Tratamiento de los materiales utilizados

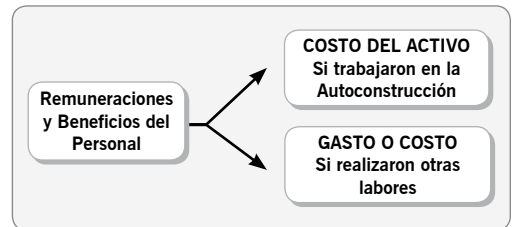
La adquisición de materiales destinados a la autoconstrucción de un activo, se deben reflejar como tal, es decir reflejando dicha adquisición en el rubro de existencias. Sin embargo, en la oportunidad en que se consuman en la autoconstrucción de los Inmuebles, Maquinaria y Equipos, el rubro de existencias debe ser disminuido, cargando el consumo correspondiente al costo de los activos en construcción.



2.3 Tratamiento de la mano de obra utilizada

Como se ha señalado, la NIC 16 señala que debe incluirse en el costo del activo en construcción cualquier costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Y precisa que dentro de estos costos están los desembolsos por retribuciones a los empleados, que procedan directamente de la construcción.

De acuerdo a lo anterior, todas las retribuciones así como los beneficios que correspondan a los trabajadores que participan en la construcción del activo, deberían afectar el costo de construcción.



2.4 Tratamiento de los Gastos Indirectos de Fabricación

Los conceptos que califiquen como Gastos Indirectos de Fabricación en tanto contribuyan

al desarrollo del activo, también deberían ser clasificados como parte de construcción. Sobre el particular debe indicarse que uno de los principales conceptos que comprende este rubro, lo constituye la depreciación de bienes que se hayan utilizado en la construcción del bien.

En estos casos, como se ha señalado, el monto de la depreciación correspondiente al período en que el bien se haya utilizado en la construcción del activo, deberá considerarse como parte del costo de construcción.

3.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA AUTOCONSTRUCCIÓN DE ACTIVOS

En relación al tratamiento tributario que merece la autoconstrucción de activos por parte de la propia empresa, debe considerarse lo siguiente:

3.1 Costo de Construcción

Para efectos tributarios, el costo de construcción de un activo no debería tener mayor diferencia que el costo de los activos autoconstruidos determinado contablemente. Ello significa que el valor de estos bienes, debería ser similar tanto para efectos contables que para efectos tributarios.

Esto se desprende de lo señalado en el numeral 2 del octavo párrafo del artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), el cual define al Costo de producción o construcción, como el costo incurrido en la producción o construcción del bien, comprendiendo:

- Los materiales directos utilizados;
- La mano de obra directa; y,
- Los costos indirectos de fabricación o construcción.

3.2 Depreciación

De acuerdo a lo que señala el artículo 22º del Reglamento de la LIR, los edificios y construcciones, se deprecian en línea recta, a razón del 5% anual, en tanto que los demás activos se deprecian aplicando los porcentajes máximos allí establecidos.

De acuerdo a lo anterior, podemos afirmar que la norma tributaria no discrimina si dichos porcentajes se deberán aplicar sobre activos adquiridos o construidos. En ese sentido, a efectos de depreciar los activos autoconstruidos también se deberían observar los porcentajes antes señalados.

APLICACIÓN PRÁCTICA

CASO Nº 1: AUTOCONSTRUCCIÓN DE MÁQUINA

La gerencia de la empresa "FABRICACIONES METÁLICAS" S.A.C. dedicada a prestar servicios de rectificaciones metálicas, ha decidido construir un nuevo "torno". Para estos efectos, y en coordinación con su equipo técnico, ha realizado lo siguiente:

- a) Ha adquirido materiales por un valor de S/. 10 000 más IGV, los cuales han sido utilizados íntegramente en el desarrollo de la máquina.
- b) Ha destacado por el lapso que se señala a continuación, a dos (2) ingenieros así como a cuatro (4) obreros para la fabricación de la máquina, personal que tiene las siguientes remuneraciones:

Nº	Nombres y Apellidos	Condición	Remuneración	Días trabajados en la construcción
01	Luís Pineda	Ingeniero Mecánico	S/. 4 500	15 días
02	Fernando Castro	Ingeniero Mecánico	S/. 4 650	15 días
03	Carlos Icochea	Obrero	S/. 1 500	30 días
04	Andrés Llosa	Obrero	S/. 1 500	30 días
05	Benjamín Benedit	Obrero	S/. 1 500	30 días
06	Mario Saldaña	Obrero	S/. 1 500	30 días

- c) Durante el lapso de la construcción (30 días calendarios), el personal destacado al proyecto ha utilizado diversas herramientas de propiedad de la empresa, las cuales tienen un valor en libros de S/. 50 000. Se sabe que la empresa tiene como política depreciar

estas herramientas durante una vida útil de 10 años.

En relación a estas operaciones, nos piden el tratamiento contable que corresponda.

SOLUCIÓN:

Tratándose del caso expuesto por la empresa “FABRICACIONES METÁLICAS” S.A.C. y a efecto de determinar el tratamiento contable que corresponde, es necesario verificar lo siguiente:

a) Contabilización de los materiales utilizados

La adquisición así como el consumo de los materiales utilizados en la construcción del torno que nos refiere la empresa, deberán ser contabilizados efectuando los siguientes registros:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
60 COMPRAS	10 000	
603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6032 Suministros		
40 TIBUTOS, CONTR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1 800	
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
42 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		11 800
421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212 Emitidas		
x/x Por la adquisición de materiales y suministros para la construcción del torno.		
—xx—		
25 MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	10 000	
252 Suministros		
2524 Otros suministros		

CUENTAS	DEBE	HABER
61 VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		
613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6132 Suministros		
x/x Por el ingreso al almacén de la empresa de los materiales y suministros adquiridos para la construcción del torno..		10 000
—xx—		
61 VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	10 000	
613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6132 Suministros		
25 MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		10 000
252 Suministros		
2524 Otros suministros		
x/x Por el consumo de los materiales y suministros adquiridos para la construcción del torno.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	10 000	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		10 000
722 Inmuebles, maquinaria y equipo		
7222 Maquinarias y otros equipos de explotación		
x/x Por el destino de la utilización de los materiales y suministros adquiridos para la construcción del torno.		
—xx—		

b) Tratamiento de la mano de obra utilizada

Como se ha señalado, todas las retribuciones así como los beneficios que correspondan a los trabajadores que participan en la construcción del activo, deberían afectar el costo de construcción. En ese sentido, el cálculo de los referidos beneficios sería:

COSTO DE LAS REMUNERACIONES						
Nº	Nombres y Apellidos	Remuneración	Días trabajados en el proyecto	Remuneración Imputable Al proyecto	SSP	ONP
01	L. Pineda	S/. 4 500	15 días	S/. 2 250	S/. 202,50	S/. 292,50
02	F. Castro	S/. 4 650	15 días	S/. 2 250	S/. 202,50	S/. 292,50
03	C. Icochea	S/. 1 500	30 días	S/. 1 500	S/. 135,00	S/. 195,00
04	A. Llosa	S/. 1 500	30 días	S/. 1 500	S/. 135,00	S/. 195,00
05	B. Benedit	S/. 1 500	30 días	S/. 1 500	S/. 135,00	S/. 195,00
06	M. Saldaña	S/. 1 500	30 días	S/. 1 500	S/. 135,00	S/. 195,00
Total				S/. 10 500	S/. 945,00	S/. 1 365,00

Tratamiento Contable de los Inmuebles, Maquinaria y Equipo

COSTO DE LOS BENEFICIOS SOCIALES						
Nº	Nombres y Apellidos	Remuneración Imputable Al proyecto	Vacaciones 8.33%	CTS 9.72%	Gratificaciones 16.67%	Total Beneficios
01	L. Pineda	S/. 2 250	187,50	218,70	375,00	781,20
02	F. Castro	S/. 2 250	187,50	218,70	375,00	781,20
03	C. Icochea	S/. 1 500	125,00	145,80	250,00	520,80
04	A. Llosa	S/. 1 500	125,00	145,80	250,00	520,80
05	B. Benedit	S/. 1 500	125,00	145,80	250,00	520,80
06	M. Saldaña	S/. 1 500	125,00	145,80	250,00	520,80
Total		S/. 10 500	875,00	1 020,60	1 750,00	3 645,60

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
62 GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	11 445	
621 Remuneraciones		
621 Sueldos y salarios	10 500	
627 Seg. y prev. social		
6271 Régimen de prestaciones de salud	945	
40 TIBUTOS, CONTR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2 310
403 Instituciones Públicas		
403.1 Essalud	945	
403.2 ONP	1 365	
41 REMUN. Y PARTIC. POR PAGAR		9 135
411 Remuneraciones por pagar		
4111 Sueldos y salarios por pagar		
x/x Por las remuneraciones del personal técnico.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	11 445	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		11 445
722 Inmuebles, maqu. y equipo		
7222 Maquinarias y otros equipos de explotación		
x/x Por el destino de la utilización de la mano de obra del personal técnico para la construcción del torno.		
—xx—		

CUENTAS	DEBE	HABER
62 GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	3 645,60	
621 Remuneraciones		
6214 Gratificaciones	1 750,00	
6215 Vacaciones	875,00	
629 Beneficios sociales de los trabajadores		
6291 Compensación por tiempo de servicios	1 020,60	
41 REMUN. Y PARTIC. POR PAGAR		3 645,60
411 Remuneraciones por pagar		
4114 Gratificaciones por pagar	1 750,00	
4115 Vacaciones por pagar	875,00	
415 Beneficios sociales de los trabajadores por pagar		
4151 Compensación por tiempo de servicios	1 020,60	
x/x Por la provisión de los beneficios sociales de los trabajadores que laboraron en la ejecución del proyecto.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	3 645,60	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		3 645,60
722 Inmuebles, maquinaria y equipo		
7222 Maquinarias y otros equipos de explotación		
x/x Por el destino de de los beneficios sociales de los trabajadores que laboraron en la ejecución del proyecto.		
—xx—		

c) Depreciación de Activos utilizados en la autoconstrucción

Finalmente, también deberá ser cargado al costo del turno en construcción, la cuantificación de la depreciación de las herramientas utilizadas en dicha construcción. Dicho cálculo se determinará considerando el lapso de tiempo en el cual se utilizaron las citadas herramientas.

Activo	Valor Contable	Vida Útil	Depreciación (30 días)
Herramientas	S/. 50 000	10 Años	S/. 416,66

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
68 VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	416,66	
681 Depreciación		
6814 Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo		
68146 Herramientas y unidades de reemplazo		
39 DEPREC., AMORTIZ. Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		416,66
391 Depreciación acumulada		
3913 Inmuebles, maquinaria y equipo – Costo		
39136 Herramientas y unidades de reemplazo		
x/x Por la depreciación de las herramientas utilizadas en la construcción del turno.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	416,66	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		416,66
722 Inmuebles, maqu. y equipo		
7222 Maquinarias y otros equipos de explotación		
x/x Por el destino de la depreciación de las herramientas utilizadas en la construcción del turno.		
—xx—		

d) Transferencia del Activo terminado a su cuenta patrimonial

Finalmente, una vez terminada la construcción del activo, el monto efectivamente invertido en dicha construcción se traslada a su cuenta patrimonial, así:

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	25 507,26	
333 Maquinarias y equipos de explotación		
3331 Maquinarias y equipos de explotación		
33311 Costo de adquisición o producción		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO		25 507,26
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
x/x Por la transferencia del activo construido a su cuenta patrimonial.		
—xx—		

CASO N° 2: AUTOCONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES

La empresa “SUPER RACER” S.R.L. está construyendo un inmueble para que sea destinado a sus oficinas administrativas. Sobre el particular, nos pide ayuda a efecto de contabilizar los desembolsos efectuados en la construcción de dicho activo, considerando que ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha adquirido un terreno de 500 m² a la empresa “INMOBILIARIA PÉREZ” S.A.C. por S/. 80 000.
- Se pagó S/. 500 por el Impuesto a la Alcabala del terreno adquirido.
- Ha pagado a la empresa “INGENIEROS CONTRATISTAS” S.A.C. S/. 5 000 más IGV por la elaboración de los planos de construcción.
- Ha adquirido materiales de construcción por un importe de S/. 60 000 más IGV
- Ha contratado los servicios de diez (10) trabajadores a efecto que ejecuten la obra, a quienes se les ha abonado la suma de S/. 10 000 mensuales. Se sabe que dichas personas han trabajado en la obra durante 4 meses.
- Ha contratado a la empresa “CONSTRUCCIONES 2000” S.A.C. a efecto que realice los acabados de la construcción, siendo el costo del contrato S/. 20 000.

SOLUCIÓN:

Tratándose del caso expuesto por la empresa "SUPER RACER" S.R.L. y a efecto de determinar el tratamiento contable que corresponde, es necesario efectuar los siguientes registros contables:

a) Adquisición del terreno

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	80 000	
331 Terrenos		
3311 Terrenos		
33111 Costo		
46 CUENTAS PAGAR DIVERSAS TERCEROS		80 000
465 Pasivos por compra de activos inmovilizados		
4654 Inmuebles, Maquinaria y Equipos		
x/x Por la adquisición del terreno de 500 m ² a la empresa "INMOBILIARIA PÉREZ" S.A.C.		
—xx—		

b) Impuesto a la Alcabala

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	500	
331 Terrenos		
3311 Terrenos		
33111 Costo		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		500
465 Pasivos por compra de activos inmobiliario		
x/x Por el Impuesto a la Alcabala que afectó la adquisición del terreno.		
—xx—		

c) Elaboración de Planos de Construcción

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
63 GASTOS POR SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	5 000	
632 Asesoría y Consultoría		
6329 Otros		
40 TRIBUTOS, CONTR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	900	
401 Gobierno Central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		

CUENTAS	DEBE	HABER
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		5 900
465 Pasivos por compra de activos inmobiliario.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	5 000	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN INMOVILIZADA		5 000
722 Inmuebles, maqu. y equipo		
7221 Edificaciones		
x/x Por el destino de la elaboración de planos.		
—xx—		

d) Adquisición de materiales de construcción

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
60 COMPRAS	60 000	
603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6032 Suministros		
40 TRIBUTOS, CONTR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	10 800	
401 Gobierno central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia.		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		70 800
465 Pasivos por compra de activos inmobiliario.		
x/x Por la adquisición de materiales y suministros para la construcción del inmueble.		
—xx—		
25 MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	60 000	
252 Suministros		
2524 Otros suministros		
61 VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		60 000
613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6132 Suministros		
x/x Por el ingreso al almacén de la empresa de los materiales y suministros adquiridos.		
—xx—		

CUENTAS	DEBE	HABER
61 VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	60 000	
613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6132 Suministros		
25 MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		60 000
252 Suministros		
2524 Otros suministros		
x/x Por el consumo de los materiales y suministros adquiridos para la construcción del inmueble.		
—xx—		

CUENTAS	DEBE	HABER
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	60 000	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		60 000
722 Inmuebles, maqu. y equipo		
7221 Edificaciones		
x/x Por el destino de la utilización de los materiales y suministros adquiridos para la construcción del inmueble.		
—xx—		

e) Mano de obra

COSTO DE LAS REMUNERACIONES							
Nº	Nombres y Apellidos	Remuneración Mensual	Meses trabajados en el proyecto	Remuneración Imputable Al proyecto	ONP	Neto a Pagar	SSP
1	L. Araujo	S/. 1 100	4	S/. 4 400	S/. 572,00	S/. 3 828,00	S/. 396,00
2	F. Castillo	S/. 850	4	S/. 3 400	S/. 442,00	S/. 2 958,00	S/. 306,00
3	J. Castro	S/. 900	4	S/. 3 600	S/. 468,00	S/. 3 132,00	S/. 324,00
4	B. Checa	S/. 1 200	4	S/. 4 800	S/. 624,00	S/. 4 176,00	S/. 432,00
5	V. Noriega	S/. 1 000	4	S/. 4 000	S/. 520,00	S/. 3 480,00	S/. 360,00
6	M. Carrión	S/. 850	4	S/. 3 400	S/. 442,00	S/. 2 958,00	S/. 306,00
7	L. Peña	S/. 950	4	S/. 3 800	S/. 494,00	S/. 3 306,00	S/. 342,00
8	A. Bejar	S/. 1 050	4	S/. 4 200	S/. 546,00	S/. 3 654,00	S/. 378,00
9	J. Meza	S/. 1 100	4	S/. 4 400	S/. 572,00	S/. 3 828,00	S/. 396,00
10	H. Alberti	S/. 1 000	4	S/. 4 000	S/. 520,00	S/. 3 480,00	S/. 360,00
Total				S/. 40 000	S/. 5 200	S/. 34 800	S/. 3 600

COSTO DE BENEFICIOS SOCIALES						
Nº	Nombres y Apellidos	Remuneración Imputable Al proyecto	Vacaciones 8,33%	CTS 9,72%	Gratificaciones 16.67%	Total Beneficios
1	L. Araujo	S/. 4 400	366,52	427,68	733,48	1 527,68
2	F. Castillo	S/. 3 400	283,22	330,48	566,78	1 180,48
3	J. Castro	S/. 3 600	299,88	349,92	600,12	1 249,92
4	B. Checa	S/. 4 800	399,84	466,56	800,16	1 666,56
5	V. Noriega	S/. 4 000	333,20	388,80	666,80	1 388,80
6	M. Carrión	S/. 3,400	283,22	330,48	566,78	1 180,48
7	L. Peña	S/. 3 800	316,54	369,36	633,46	1,319,36
8	A. Bejar	S/. 4 200	349,86	408,24	700,14	1 458,24
9	J. Meza	S/. 4 400	366,52	427,68	733,48	1 527,68
10	H. Alberti	S/. 4 000	333,20	388,80	666,80	1 388,80
Total		S/. 40 000	3 332,00	3 888,00	6 668,00	13 888,00

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
62 GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	43 600	
621 Remuneraciones 40 000		
621 Sueldos y salarios		
627 Seg. y prev. social 3 600		
6271 Régimen de prestaciones de salud		
40 TIBUTOS, CONTR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		8 800
403 Instituciones Públicas		
403.1 SSP 3 600		
403.2 ONP 5 200		
41 CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		34 800
411 Remuneraciones por pagar		
4111 Sueldos y salarios por pagar		
x/x Por las remuneraciones pagadas al personal técnico.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	43 600	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		43 600
722 Inmuebles, maqu. y equipo		
7221 Edificaciones		
x/x Por el destino de la utilización de la mano de obra del personal para la construcción del inmueble.		
—xx—		
62 GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	13 888	
621 Remuneraciones		
6214 Gratificaciones 6 668		
6215 Vacaciones 3 332		
629 Beneficios sociales de los trabajadores		
6291 Compensación por tiempo de servicios 3 888		
41 REMUN. Y PARTIC. POR PAGAR		13 888
411 Remuneraciones por pagar		
4114 Gratificaciones por pagar 6 668		
4115 Vacaciones por pagar 3 332		
415 Beneficios sociales de los trabajadores por pagar		
4151 Compensación por tiempo de servicios 3 888		
x/x Por los beneficios sociales de los trabajadores que laboraron en la ejecución del proyecto.		
—xx—		

CUENTAS	DEBE	HABER
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	13 888	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		13 888
722 Inmuebles, maquinaria y equipo		
7221 Edificaciones		
x/x Por el destino de de los beneficios sociales de los trabajadores que laboraron en la ejecución del proyecto.		
—xx—		

f) Acabados de la obra

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
63 GASTOS POR SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	20 000	
638 Servicios de contratistas		
40 TRIBUTOS, CONTR. Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	3 600	
401 Gobierno Central		
4011 IGV		
40111 IGV Cuenta propia		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		23 600
465 Pasivos por compra de activos inmobiliario.		
x/x Por los servicios de acabado del inmueble.		
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	20 000	
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
72 PRODUCCIÓN INMOVILIZADA		20 000
722 Inmuebles, maqu. y equipo		
7221 Edificaciones		
x/x Por el destino de los acabados.		
—xx—		

g) Transferencia del Activo terminado a su cuenta patrimonial

Finalmente, una vez terminada la construcción del inmueble, el monto efectivamente invertido en dicha construcción se traslada a su cuenta patrimonial, así:

Costo del Activo	
Detalle	Importe
Elaboración de Planos	S/. 5 000
Materiales de Construcción	S/. 60 000
Mano de Obra	S/. 43 600
Beneficios Sociales M.O.	S/. 13 888
Acabados Inmueble	S/. 20 000
Total	S/. 142 488

CUENTAS	DEBE	HABER
—xx—		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO	142 488	
332 Edificaciones		
3321 Edificaciones administrativas		
33211 Costo de adquisición o producción		
33 INMUEBLES, MAQU. Y EQUIPO		142 488
339 Construcciones y obras en curso		
3392 Construcciones en curso		
x/x Por la transferencia del activo construido a su cuenta patrimonial.		
—xx—		

APÉNDICE

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16: PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

• OBJETIVO

1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

• ALCANCE

2 **Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma exija o permita un tratamiento contable diferente.**

3 Esta Norma no será de aplicación a:

- (a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*;
- (b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 *Agricultura*);
- (c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); o

(d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) a (d).

- 4 Otras Normas pueden obligar a reconocer un determinado elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con un tratamiento diferente al exigido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 17 *Arrendamientos* exige que la entidad evalúe si tiene que reconocer un elemento de propiedades, planta y equipo sobre la base de la transmisión de los riesgos y ventajas. Sin embargo, en tales casos, el resto de aspectos sobre el tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guiarán por los requerimientos de la presente Norma.
- 5 Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo al aplicar esta Norma.

• DEFINICIONES

6 **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

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

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.)

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Las **propiedades, planta y equipo** son activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se esperan usar durante más de un periodo.

Importe recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.

El **valor residual** de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del

elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

• RECONOCIMIENTO

- 7 El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:
 - (a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
 - (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.
- 8 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.
- 9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo, no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.
- 10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que

se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente.

Costos iniciales

- 11 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incrementa los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Costos posteriores

- 12 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente

los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.

- 13 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (véanse los párrafos 67 a 72).
- 14 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros del costo de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinta de los componentes físicos no sustituidos. Esto sucederá con independencia de que

el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

- **MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO**

15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.

Componentes del costo

16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

- (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) que procedan directamente de la

construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;

- (b) los costos de preparación del emplazamiento físico;
- (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- (d) los costos de instalación y montaje;
- (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y
- (f) los honorarios profesionales.

18 La entidad aplicará la NIC 2 *Inventarios* para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

19 Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:

- (a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;
- (b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- (c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o de dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y
- (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

- 20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
 - (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
 - (c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.
- 21 Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.
- 22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido.

Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 *Costos por Préstamos* se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.

Medición del costo

- 23 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23.
- 24 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su

valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

- 25 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o
 - (b) el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectada por la permuta se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además
 - (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

- 26 El valor razonable de un activo puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.
- 27 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo que haya sido adquirido por el arrendatario en una operación de

arrendamiento financiero se determinará utilizando los principios establecidos en la NIC 17.

- 28 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo puede ser minorado por el importe de las subvenciones del gobierno, de acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales*.

• MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

- 29 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

- 30 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

- 31 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

32-

33 [Eliminados]

- 34 La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que

experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

35 Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable, o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
- (b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la depreciación acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

36 **Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.**

37 Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) buques;
- (e) aeronaves;
- (f) vehículos de motor;
- (g) mobiliario y enseres; y
- (h) equipo de oficina.

38 Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

39 **Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.**

40 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La**

disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

- 41 El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.
- 42 Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Depreciación

- 43 **Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.**
- 44 Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, tanto si se tiene en propiedad como si se tiene en arrendamiento financiero. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables

del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

- 45 Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.
- 46 En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.
- 47 La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.
- 48 **El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.**
- 49 El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizadas para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*.

Importe depreciable y periodo de depreciación

- 50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- 51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 52 La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.
- 53 El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.
- 54 El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que—y hasta que—ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.
- 55 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de 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.

- 56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:
- (a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
 - (b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
 - (c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
 - (d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.
- 57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido

una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

- 58 Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida útil ilimitada, y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.
- 59 Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

Método de depreciación

- 60 El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.
- 61 El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.
- 62 Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma

sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Deterioro del valor

- 63 Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo, y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.
- 64 [Eliminado]

Compensación por deterioro del valor

- 65 Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.
- 66 El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra

posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

- (a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NIC 36;
- (b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o de los que se haya dispuesto por otra vía se contabilizará según lo establecido en esta Norma;
- (c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del periodo, en el momento en que la compensación sea exigible; y
- (d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos o construidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma.

• BAJA EN CUENTAS

- 67 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:**
- (a) cuando disponga de él; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- 68 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.**
- 68A Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ordinarias, venda rutinariamente elementos de propiedades,

planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias de acuerdo con la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. La NIIF 5 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de la actividad se transfieran a inventarios.

- 69 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). Para determinar la fecha en que se ha dispuesto de una partida, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.
- 70 Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido.
- 71 La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición, y el importe en libros del elemento.**
- 72 La contrapartida a cobrar por la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá inicialmente por

su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

• **INFORMACIÓN A REVELAR**

73 En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:

- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- (b) los métodos de depreciación utilizados;
- (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- (d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y
- (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - (iv) los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro

resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;

- (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;
- (vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;
- (vii) la depreciación;
- (viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
- (ix) otros cambios.

74 En los estados financieros se revelará también:

- (a) la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- (b) el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;
- (c) el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y
- (d) si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.

75 La selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los

activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

- (a) la depreciación del periodo, tanto si se ha reconocido en el resultado de periodo, como si forma parte del costo de otros activos; y
 - (b) la depreciación acumulada al término del periodo.
- 76 De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, en las propiedades, planta y equipo, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:
- (a) valores residuales;
 - (b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
 - (c) vidas útiles; y
 - (d) métodos de depreciación.
- 77 **Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información, además de la información a revelar requerida por la NIIF 13:**
- (a) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (b) **si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;**
 - (c-d) [eliminado]
 - (e) **para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran**

contabilizado según el modelo del costo; y

- (f) **el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.**

- 78 Siguiendo la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en los puntos del párrafo 73(e)(iv) a (vi).
- 79 Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:
- (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
 - (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
 - (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y
 - (d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

• DISPOSICIONES TRANSITORIAS

- 80 Los requerimientos relativos a la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo adquiridos en permutas de activos, que se encuentran especificados en los párrafos 24 a 26, se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.

80A El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010–2012* modificó el párrafo 35. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.

• FECHA DE VIGENCIA

81 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

81A Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 3 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

81B La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 39, 40 y 73(e) (iv). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

81C La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) modificó el párrafo 44. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un

periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.

81D Se modificaron los párrafos 6 y 69, y se añadió el párrafo 68A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones correspondientes de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*.

81E El párrafo 5 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada siempre que también aplique al mismo tiempo las modificaciones de los párrafos 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 y 85B de la NIC 40. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

81F La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 6, modificó los párrafos 26, 35 y 77, y eliminó los párrafos 32 y 33. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.

81G El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009–2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 8. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

81H El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010–2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 35 y añadió el párrafo 80A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de

2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

• **DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS**

82 Esta Norma deroga la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 1998).

83 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

- (a) SIC-6 *Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes*;
- (b) SIC-14 *Propiedades, Planta y Equipo-Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas*; y
- (c) SIC-23 *Propiedades, Planta y Equipo-Costos de Revisiones o Reparaciones Generales*.

ÍNDICE GENERAL

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

CUESTIONES GENERALES

1. ¿Cuándo un Bien califica como Inmuebles, Maquinaria y Equipo?.....	3
2. ¿Qué normas regulan el tratamiento de los Inmuebles, Maquinaria y Equipo?.....	3
3. ¿Cuál es el alcance de la NIC 16?.....	4
4. Para efectos contables, ¿en qué momentos se reconocen los Inmuebles, Maquinarias y Equipos?	4
4.1 Probabilidad de beneficios económicos futuros	5
4.2 Valoración fiable del costo	5
5. ¿Cuál es el tratamiento de las Piezas de repuesto y equipo Auxiliar?.....	5
6. ¿Cuál es el tratamiento de los mantenimientos regulares?.....	5
7. ¿Qué es la Componetización? ¿Cuál es su Tratamiento?	6
8. ¿En qué Momento se dan de baja?.....	6
9. Los Inmuebles, Maquinaria y Equipo en el PCGE	7
10. Presentación en los Estados Financieros	7
11. Para efectos tributarios, ¿En qué momento se reconocen los Inmuebles, Maquinarias y Equipos? ..	7
12. Criterios del Tribunal Fiscal Relacionados	14

¿CUÁL ES EL COSTO INICIAL Y POSTERIOR DE UN ELEMENTO DE INMUEBLES, MAQUINARIAS Y EQUIPO?

1. ¿Cómo se mide inicialmente un elemento de Inmuebles, Maquinarias y Equipo?.....	17
2. ¿Hasta qué momento se reconocen los Desembolsos como parte del Costo?.....	18
3. ¿Cuál es el tratamiento de los activos construidos por la propia entidad?	18
4. ¿Cómo se determina inicialmente el costo de un activo?	18
5. ¿Cómo se mide con posterioridad a su reconocimiento inicial, un elemento de inmuebles, maquinarias y equipo?	18
5.1 Modelo del costo	19
5.2 Modelo de revaluación.....	19
6. Para efectos tributarios, ¿Cuál es el costo inicial y posterior de un elemento de Inmuebles, Maquinarias y Equipo?	20
6.1 Costo de Adquisición	20
6.2 Costo de Producción o Transformación	20
7. Criterios del Tribunal Fiscal relacionados	25

¿CUAL ES EL TRATAMIENTO DE LA DEPRECIACIÓN?

1. Introducción.....	26
2. Aspectos Contables	26
2.1 ¿Qué se entiende por Depreciación?	26
2.2 ¿Qué factores se toman para determinar la vida útil?	26

2.3 ¿Qué métodos de Depreciación puedo considerar?.....	27
2.4 ¿Cuál es el tratamiento aplicable a los terrenos y a los edificios?	28
2.5 ¿Debo depreciar el activo en su conjunto o de forma separada?	28
2.6 ¿Siempre se debe reconocer la depreciación como gasto del período?.....	28
2.7 ¿Cuándo se inicia el cómputo de la depreciación?.....	29
2.8 ¿Cuándo se debe dejar de depreciar un activo?	29
3. Aspectos Tributarios	30
3.1 Para efectos tributarios, ¿Existe vida útil?	30
3.2 ¿Qué requisitos se debe cumplir para que la depreciación sea deducible?.....	30
3.3 ¿A partir de qué momento se inicia el computo de la depreciación?	30
3.4 ¿Sobre qué valor se calcula la depreciación tributaria?.....	31
3.5 ¿Es posible la depreciación de terrenos agrícolas?	31
3.6 ¿Qué tratamiento tiene la depreciación de activos revaluados?.....	31
4. Criterios del Tribunal Fiscal Relacionados	37

¿CÓMO CONTABILIZAR LAS AUTO CONSTRUCCIONES DE BIENES DEL ACTIVO FIJO?

1. Introducción.....	39
2. Tratamiento Contable de las Autoconstrucciones	39
2.1 Costo de Autoconstrucción.....	39
2.2 Tratamiento de los materiales utilizados	40
2.3 Tratamiento de la mano de obra utilizada.....	40
2.4 Tratamiento de los Gastos Indirectos de Fabricación	40
3. Tratamiento Tributario de la Autoconstrucción de Activos	41
3.1 Costo de Construcción	41
3.2 Depreciación.....	41

APÉNDICE - NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16: PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

• Objetivo	49
• Alcance	49
• Definiciones.....	49
• Reconocimientos.....	50
• Medición en el momento del Reconocimiento.....	52
• Medición posterior al reconocimiento.....	54
• Baja en cuentas	59
• Información a revelar	60
• Disposiciones Transitorias	61
• Fecha de Vigencia.....	62
• Derogación de Otros Pronunciamientos.....	63