|  |
| --- |
| D**octrina**:  **NIIF Pyme 17, Propiedad, Planta y Equipo, consideraciones tributarias.**  **Por Erik Ramírez, CPA, MAF, MFI**  **Erik, es gerente de impuestos en Faycatax, la división de impuestos del Bufete Facio & Cañas en Costa Rica** |

1. **Tratamiento contable breve reseña**

Con el objetivo de continuar desarrollando valoraciones tributarias para los distintos tratamientos contables que pueden existir en las normas financieras de aceptación general y según lo que establece el artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (anteriormente artículo 57), respecto a la obligatoriedad de los contribuyentes para aplicar las NIIF o NIIF Pymes, el artículo en esta ocasión se enfocará en la Norma Internacional de Información Financiera Pyme 17, Propiedad, Planta y Equipo (NPPE).

Según la norma, para que un activo sea reconocido como propiedad, planta y equipo (PPE) deberán darse dos consideraciones, que sea probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros y que el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad.

Desembolsos asociados a piezas de repuestos, equipos de reserva o auxiliares, deberán cumplir la definición de PPE para ser reconocidos como tales y si no lo hacen serán registrados como inventarios, donde es importante recordar que los inventarios respecto a su medición posterior al reconocimiento inicial no se revalúan o deprecian.

Entre otros supuestos, si una entidad requiere reemplazar el techo de un edificio, si el desembolso genera beneficios económicos futuros adicionales a la entidad, deberá reconocerse como PPE.

En el caso de inspecciones periódicas, por ejemplo a un autobús, con el fin de determinar su estado y de si es necesario hacer reemplazos de partes, el valor monetario de la inspección deberá adicionarse al importe en libros del activo.

Respecto de las piezas sustituidas, se deberá identificar el valor de esa sección del activo para darlo de baja donde un parámetro para establecer el valor de ese registro puede derivar del costo del activo nuevo.

Con relación a los terrenos y los edificios la norma contable enfatiza en que estos deben registrarse de forma separada, aunque hayan sido adquiridos de forma conjunta; situación que tiene relevancia en el caso de la identificación de la base de depreciación del activo, del gasto deducible y de ulteriores ventas de activos y sus ganancias de capital.

En el reconocimiento inicial la entidad registrará la PPE al costo, donde algunos de los componentes serían:

1. El precio de adquisición que incluye gastos legales y de intermediación, aquí podríamos hablar de comisionistas que intervinieron en la transacción, además, aranceles de importación y los impuestos no recuperables.
2. Todos los costos necesarios para la ubicación del activo en el lugar y condiciones previstos por la gerencia para su utilización, entre estos, preparación del lugar donde se ubicará, costos de entrega, etc.
3. La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar entre otros.

No forman parte del costo de la PPE y por tanto serán reconocidos como gastos en el resultado del período:

1. Costos de apertura de una nueva instalación productiva.
2. Costos de introducción de un nuevo producto, promoción y mercadeo.
3. Costos de apertura en una nueva localización o de recursos para redirigirlo a una nueva clientela, así también los desembolsos de capacitación del personal.
4. Costos de administración y otros generales indirectos.
5. Costos por préstamos.

Es importante mencionar que, respecto a la medición del costo, si el pago se prorroga más allá de los plazos normales de crédito -aquí podríamos pensar en que los términos comerciales de una factura 30-45 días-, el costo será el valor presente de todos los pagos futuros.

En cuanto a las permutas de activos, es posible que una entidad adquiera PPE a cambio de activos no monetarios o en combinación de algunos que son monetarios y que no lo son, entonces la medición sería el valor razonable de los activos recibidos, siempre y cuando la transacción no tenga carácter comercial y que el valor razonable o el valor del activo recibido puedan medirse con fiabilidad, estos casos el valor en libros del activo entregado será el valor de adquisición del nuevo activo.

1. **Tratamiento tributario**

En primera instancia para efectos tributarios y para los contribuyentes que apliquen las NIIF Pymes se deberían seguir las reglas del marco normativo de la transacción, ahí donde la norma tributaria no lo limite o enuncie un tratamiento diferente que el contable.

Teniendo claro que las reglas contables deben aplicarse, podemos disertar sobre algunos elementos que pueden llamar la atención respecto a la norma tributaria.

En el caso del reconocimiento y los requisitos para registrar un desembolso como PPE, indica la norma que deberá obtener beneficios económicos futuros, del cual no se establece un período definido de tiempo, aquí podríamos pensar que un activo duradero sería aquel que se pueda utilizar en un periodo de tiempo más allá de los doce meses, entre otros, maquinaria, mobiliario y equipo, edificios. Los que podríamos decir que son de corta duración, insumos de oficina, de limpieza, herramientas; importante señalar que la norma no menciona o define un valor en unidades monetarias, por lo que un desembolso significativo que no cumpla con los requerimientos podría verse como un gasto independientemente del monto.

Recordemos respecto al tema del valor de los activos que el Anexo del RLISR delimita en un 25% de un salario base como parámetro para considerar un desembolso como activo, si es más que el 25% será activo sujeto a depreciación, los menores serán gasto.

Sobre la identificabilidad del costo del activo es claro decir que para efectos tributarios deberá existir comprobante electrónico de la adquisición en el caso de compras locales y en el caso de importaciones la factura del proveedor y la declaración única aduanera en la internación.

Si bien para efectos contables podrían existir otras pruebas para justificar el costo, tales como transferencias bancarias o contratos, para efectos tributarios y en cumplimiento de los aspectos formales que permean la LISR podrá encontrarse resistencia de parte de la Autoridad Tributaria (AT) para aceptar la existencia del activo a falta de los documentos que he comentado en el párrafo supra.

Con relación a las piezas de repuesto o insumos para maquinaria, se deriva que podrán ser gastos, pero cuando estos sean consumidos, hasta tanto no se dé el uso se deberán registrar como inventarios.

Respecto de las partes que requieren ser sustituidas en el activo principal, se deberá para efectos de dar de baja el activo sustituido y que estos sean considerados deducibles solicitar la autorización a la AT, de no ser así podría darse un rechazo del gasto; además y no menos importante, establecer que el activo nuevo deberá contar también con las facturas electrónicas necesarias para la posterior depreciación.

En cuanto al requerimiento de separación de los activos terrenos y edificios, se encuentra relevante establecer que para efectos de posibles ganancias de capital por la venta de los activos, esta separación resulta necesaria ya que las reglas para determinar las ganancias de capital para terrenos no están definidas en la LISR aunque estén afectos a una actividad lucrativa, por lo que deberían seguir reglas de determinación según Capitulo XI; para los edificios y demás activos depreciables, las reglas de determinación siempre han estado en el 8 f de la LISR por lo que sí deberían seguir aplicación de impuesto a utilidades con tarifa del 30% si están afectos a un actividad lucrativa.

La interpretación anterior para efectos de la ganancia del terreno podría encontrar rechazo por parte de la AT, siendo que se podría alegar que el bien simplemente está afecto a la actividad lucrativa sujeto al impuesto de utilidades, pero otro punto de defensa sólida sería que una ganancia de este tipo de activos no estuvo sujeta antes en las normas tributarias, de ahí que el vacío en la determinación de estas reglas se ve subsanado por el artículo 27 del Capitulo XI, en el que se dice que las reglas de este régimen serán de aplicación si no hay reglas diferentes en el impuesto a las utilidades.

Para efectos del reconocimiento inicial se debe reiterar que para efectos contables podrían utilizarse otras formas de documentar el pago de un PPE, pero para efectos tributarios es imperativo el requisito de contar con comprobantes electrónicos autorizados.

Es necesario poner especial atención a desembolsos que podrían considerarse gastos, pero que la no norma contable no permite y se deben capitalizar, tales como los costos de emplazamiento, costos de transporte, desmantelamiento del activo anterior, es decir, es necesario determinar con precisión los costos involucrados en la construcción, traslado y ubicación del activo con el fin de considerarlos parte de la base de depreciación.

El tratamiento de los préstamos que generan pagos de intereses será de conformidad con la NPPE un registro de gasto financiero en el resultado del periodo, recordemos que la NIC 23 de la NIIF completa, define que si un activo requiere de un periodo sustancial para estar listo para su utilización o para la venta -activo apto-, si tiene una deuda asociada que genera carga financiera, deberá entonces hasta que el activo esté listo para su utilización capitalizar al valor del activo los gastos financieros.

Para efectos de registrar PPE que deberá ser pagado en un plazo más allá de los que son usualmente aceptados en términos comerciales, el valor del activo será el valor presente de los flujos de efectivo, pero en cuanto al aspecto tributario, el valor aceptado como base de depreciación será el valor realmente pagado y no el financiero.

Por último y según los tratamientos contables revisados, las permutas podrían encontrar cuestionamientos si no son documentadas adecuadamente, pensemos en el traspaso de activos entre compañías relacionadas que simplemente se transfieren, ¿será necesario emitir factura? ¿Cuál sería el valor de registro? La norma establece que será el valor razonable, pero como hemos comentado anteriormente la base tributaria aceptada es el costo real pagado por el activo, de ahí que un valor diferente en la medición de esta transacción podría ser cuestionada, al límite la AT aceptaría el valor en libros que mantenía la compañía que entrega el activo y la que recibe seguiría computando la depreciación como si siempre lo hubiera tenido, este tratamiento podría tener concordancia con el tratamiento de reconocer el activo con su valor en libros si no es una transacción comercial según la norma contable.

Sobre este último punto es posible que este tipo de transacciones deben ser revisadas bajo un enfoque de precios de transferencia o bien si hay una reorganización de por medio, aplicar reglas de neutralidad tributaria según la nueva norma de la Ley de Fortalecimiento.