

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD



**“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS
PRE OPERATIVOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA
DE LA EMPRESA HIDROELÉCTRICA GA SAC, AÑO
2015”**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE

CONTADOR PÚBLICO

MARGARETH ANAHÍ LEÓN SANDOVAL

CALLAO, AGOSTO 2016

PERÚ

HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO Y APROBACIÓN

MIEMBROS DEL JURADO

- | | |
|--|------------------|
| • Mg.Econ.FREDY VICENTE SALAZAR SANDOVAL | Presidente |
| • ABG.GUIDO MERMA MOLINA | Secretario |
| • CPC. WALTER VICTOR HUERTAS NIQUÉN | Vocal |
| • LIC.JOSÉ WILLIAM SANCHEZ PINEDO | Miembro Suplente |

ASESOR:

- CPC. MANUEL RODOLFO ROMERO LUYO

N° de Libro: 1

N° de Acta: N°015-JE-CT-2016-01/FCC

Fecha de aprobación: 19/08/2016

Resolución de Sustentación: Resolución de Consejo de Facultad N°449-2016-CFCC



INFORME FAVORABLE N°8

SUSTENTACION DE TESIS

TESIS TITULADA:

"TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PRE OPERATIVOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA DE LA EMPRESA HIDROELÉCTRICA GA SAC, AÑO 2015"


LEÓN SANDOVAL, Margareth Anahí

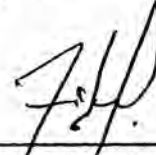
En Bellavista, Callao, Ciudad Universitaria, en la Facultad de Ciencias Contables, siendo las^{09:00 am}..... horas del día **VIERNES 19** agosto del 2016 y luego de escuchar la sustentación de la tesis, los miembros del Jurado Evaluador del Ciclo de Tesis 2016-01 por unanimidad no encuentran observación alguna, por lo que los Bachilleres quedan expeditos para realizar el empastado de la Tesis.


Mg. Econ. Fredy Vicente Salazar Sandoval
Presidente




ABG. GUIDO MERMA MOLINA
Secretario


CPC WALTER VÍCTOR HUERTAS NIQUÉN
Vocal


Lic. JOSE WILLIAM SANCHEZ PINEDO
Miembro Suplente

Art. 48° del Reglamento de Grados y Títulos de Pregrado".....Cada Participante, en coordinación con su asesor, realiza las correcciones o levanta las observaciones (si las hubiera) formuladas por el jurado evaluador y en un plazo no mayor a los quince(15) días calendarios presenta la tesis final para su revisión por los miembros del jurado, quienes en un plazo no más de siete(07) días calendarios emiten su dictamen colegiado. No se presentarán observaciones complementarias o adicionales a las planteadas inicialmente en el dictamen. Con ello el Bachiller queda expedito para realizar el empastado del trabajo y puede continuar con los trámites para su titulación

DEDICATORIA

A mí madre, mi fiel compañera
por su sacrificio porque sin ella
no sería nada de lo que soy ahora.

A mí tía Paty, por su perseverancia
y lucha contra el cáncer, por enseñarme
a no darme por vencida, porque a pesar
de que hoy no esté físicamente,
su alma vivirá eternamente en mí.

**“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS
PRE OPERATIVOS EN LA SITUACIÓN
FINANCIERA DE LA EMPRESA HIDROELÉCTRICA
GA SAC, AÑO 2015”**

ÍNDICE

ÍNDICE DE TABLAS	IV
ÍNDICE DE GRÁFICOS	V
RESUMEN	6
ABSTRACT	7
CAPITULO I PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN	8
1.1 Identificación del problema	8
1.2 Formulación del problema	13
1.2.1 Problema general	13
1.2.2 Problema específico	13
1.3 Objetivos de la investigación	14
1.3.1 Objetivo general	14
1.3.2 Objetivo específico	14
1.4 Justificación	14
1.4.1 Justificación legal	14
1.4.2 Justificación teórica	15
1.4.3 Justificación práctica	15
1.5 Importancia	15
CAPITULO II MARCO TEORICO	17
2.1 Antecedentes nacionales e internacionales	17
2.1.1 Antecedentes nacionales	17
2.1.2 Antecedentes internacionales	25
2.2 Marco teórico	33
2.2.1 Base teórica	33
a) Tratamiento Tributario de los Gastos Pre Operativos	33
b) Norma IX del Código Tributario	35
c) Aspecto Legal sobre la aplicación de las NIIFs	36
d) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	40
e) Situación Financiera	51
2.2.2 Base legal	55
A) Jurisprudencia Tribunal Fiscal	57
2.2.2 Glosario de términos	84
CAPITULO III VARIABLES E HIPÓTESIS	99

3.1 Variables de la investigación.....	99
3.1.1 Variable independiente.....	99
3.1.2 Variable dependiente.....	100
3.2 Operacionalización de variables.....	100
3.3 Hipótesis general e hipótesis específicas.....	101
3.3.1 Hipótesis general.....	101
3.3.2 Hipótesis específicas.....	101
CAPITULO IV METODOLOGIA.....	102
4.1 Tipo de Investigación.....	102
4.1.1 Tipo.....	102
4.2 Diseño de la investigación.....	102
4.3 Población y muestra.....	104
4.3.1 Población.....	104
4.3.2 Muestra.....	104
4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	104
4.4.1 Técnicas.....	104
4.5 Procedimientos de recolección de datos.....	106
4.6 Procesamiento estadístico y de análisis de datos.....	107
CAPITULO V RESULTADOS.....	108
5.1 Presentación, análisis tributario, análisis contable e interpretación de los Gastos Pre Operativos de la Empresa G.A SAC.....	108
5.1.1 Presentación de la empresa.....	108
5.1.2 Análisis Tributario del Caso.....	109
5.1.3 Análisis Contable del caso.....	112
5.1.4 Interpretación del Caso.....	118
5.2 Diagnostico de la Situación Financiera de la empresa.....	129
5.2.1 Análisis del Estado de Situación Financiera.....	129
5.2.2 Análisis del Estado de Resultados.....	133
5.2.3 Análisis de Ratios.....	134
5.3 Validación y confiabilidad.....	140
5.3.1 Resultados de la encuesta.....	141
CAPITULO VI DISCUSION DE RESULTADOS.....	158
6.1 Contrastación de hipótesis con resultados.....	158
6.2 Contrastación de resultados con otros estudios similares.....	161
CAPITULO VII CONCLUSIONES.....	165
CAPITULO VIII RECOMENDACIONES.....	166
CAPITULO IX REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	167

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Operacionalización de variables.....	99
Tabla 2: Determinación de Impuesto a la Renta	125
Tabla 3: Cuadro Activo por Impuesto Diferido.....	126
Tabla 4: Cuadro de fiabilidad.....	138
Tabla 5 Estadístico 1.....	139
Tabla 6 Estadístico 2.....	140
Tabla 7 Estadístico 3.....	141
Tabla 8 Estadístico 4.....	142
Tabla 9 Estadístico 5.....	143
Tabla 10 Estadístico 6.....	144
Tabla 11 Estadístico 7.....	145
Tabla 12 Estadístico 8.....	146
Tabla 13 Estadístico 9.....	147
Tabla 14 Estadístico 10.....	148
Tabla 15 Estadístico 11.....	150
Tabla 16 Estadístico 12.....	151
Tabla 17 Estadístico 13.....	152
Tabla 18 Estadístico 14.....	153

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1 Ratio de Endeudamiento Total.....	132
Gráfico 5.2 Ratio de Endeudamiento Patrimonial.....	133
Gráfico 5.4 Ratio de Estabilidad.....	135
Gráfico 5.5 Ratio de Liquidez General.....	136
Gráfico 5.6 Ratio de Caja.....	138
Gráfico 5.7 Estadístico 1.....	140
Gráfico 5.8 Estadístico 2.....	141
Gráfico 5.9 Estadístico 3.....	142
Gráfico 5.10 Estadístico 4.....	143
Gráfico 5.11 Estadístico 5.....	144
Gráfico 5.12 Estadístico 6.....	145
Gráfico 5.13 Estadístico 7.....	146
Gráfico 5.14 Estadístico 8.....	147
Gráfico 5.15 Estadístico 9.....	148
Gráfico 5.16 Estadístico 10.....	149
Gráfico 5.17 Estadístico 11.....	151
Gráfico 5.18 Estadístico 12.....	152
Gráfico 5.19 Estadístico 13.....	153
Gráfico 5.20 Estadístico 14.....	154

RESUMEN

El propósito de la investigación ha consistido en demostrar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativo aplicando la NIC 12 inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC. La investigación se realizó teniendo en cuenta la norma tributaria, la jurisprudencia fiscal y las normas contables. Además se ha observado que en la actualidad la Ley del Impuesto a la Renta –en adelante LIR, presenta vacíos con respecto al tratamiento tributario de los 'gastos pre operativos' tales como la no definición explícita del término por lo que debemos recurrir a las normas contables como norma supletoria. Así mismo la LIR en su artículo 37 inciso g) señala la oportunidad de deducción, sin embargo el inciso d) del artículo 21° establece una condicionante para tal deducción que es la generación de ingresos por parte de la empresa. La investigación utilizó el método descriptivo para describir el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos aplicando la NIC 12 y su incidencia en la situación financiera de la empresa. Por lo que se emplearon ratios financieros para medir 2 propuestas la primera con la aplicación de la NIC 12 y la segunda sin la aplicación de la NIC 12. Al finalizar se afirma la hipótesis planteada en la investigación; es decir el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos aplicando la NIC 12 inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC

ABSTRACT

The purpose of the research has been to demonstrate how the application of the NIC 12 in tax treatment of the pre operating expenses affects the financial situation of the hydroelectric GA SAC. company. The research was made by taking into account the tax law, tax jurisprudence and accounting standards. Also, it has been observed that nowadays the Income Tax Law - from now on ITL, has gaps with respect to the tax treatment of the pre operating expenses such as no explicit definition of terms, that's why it must be necessary to resort to the accounting standards as default standards. As well, in the article 37° subparagraph g) of the ITL is mentioned the opportunity of deduction, however , subparagraph d) of article 21° establish a conditioning factor for that deduction that is the company's incomes generation. This research used the descriptive method to describe the tax treatment of the pre operating expenses by applying the NIC 12 and its impact in the company's financial situation. So that, financial ratios were used to measure 2 proposals, first with the application of the NIC 12 and the second without it, as a complement a survey was used, after its validation made by expert judgment. At the end, we confirmed the hypothesis planted previously in the research, in other words the tax treatment of the pre operating expenses by applying the NIC 12 has a positive impact in the financial situation of the hydroelectric GA SAC. Company.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Identificación del problema

En el presente trabajo de investigación; la empresa hidroeléctrica GA SAC que se encuentra en etapa pre operativa al cierre del ejercicio 2015 es decir que aún no es perceptora de ingresos; dado que; no inicia sus actividades y cuya actividad económica principal será el proveer servicios de generación y distribución de energía eléctrica con recursos energéticos renovables al sistema eléctrico interconectado nacional, la gerencia se consulta sobre el tratamiento tributario de los gastos pre operativos realizados en el ejercicio 2015 y como inciden en la situación financiera de la empresa debido a que Gerencia requiere captar mayores capitales para concluir satisfactoriamente sus 2 proyectos, por ello es fundamental que la empresa muestre al cierre del ejercicio 2015 una situación financiera óptima; sin embargo se encuentra con el vacío que suscita la legislación tributaria peruana, al no contar con una definición explícita de gastos pre operativos

Dado que el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, establece lo siguiente:

“Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre operativo, a

opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años”.

Sin embargo, el inciso d) del Artículo 21° del Reglamento establece lo siguiente:

“La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en el que se inicie la producción o explotación”

El informe N.° 132-2015-SUNAT/5D0000 señala que:

Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

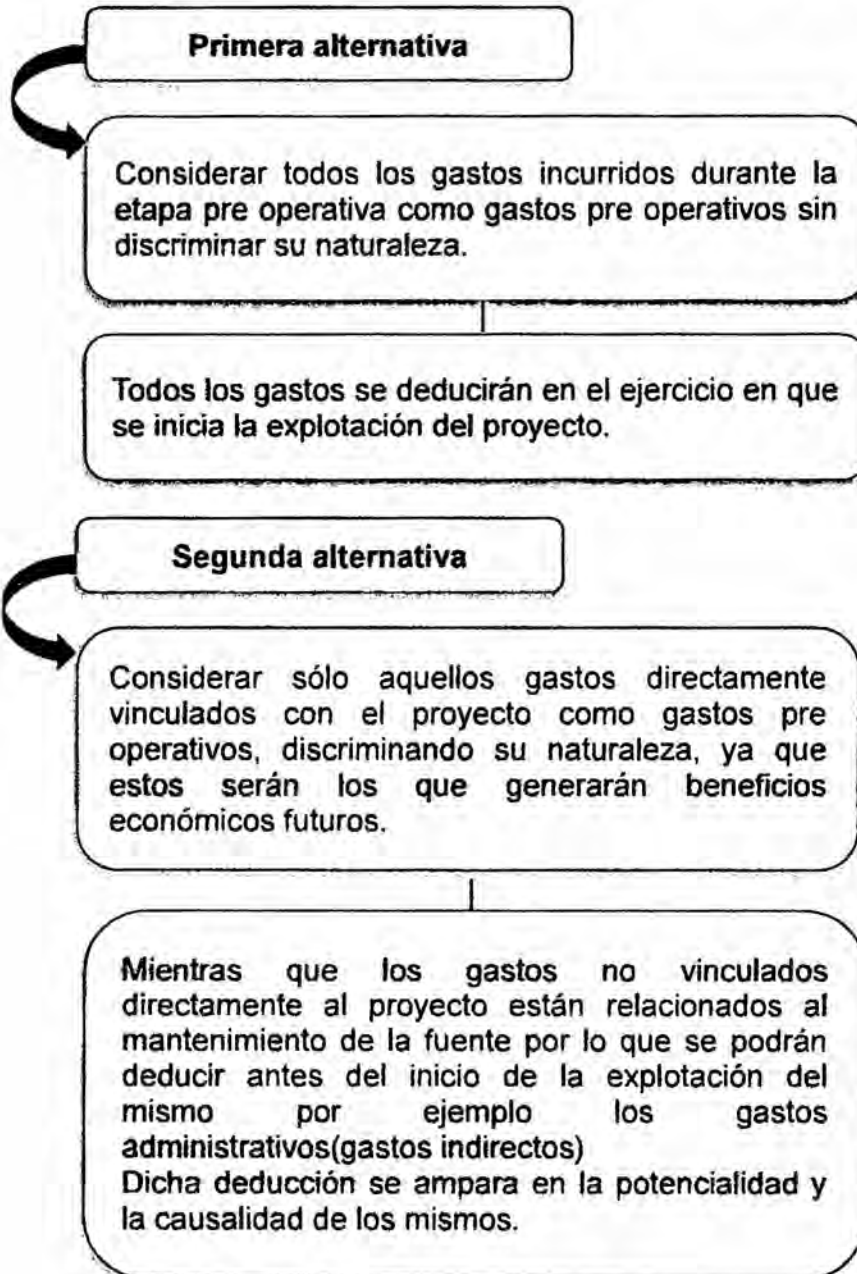
Los incisos mencionados en los párrafos anteriores constituyen medidas adoptadas por el legislador, mediante las cuales limitan la deducción de los gastos pre operativos condicionándolas al inicio de la producción o explotación por parte de la empresa, lo que traen como consecuencia la problemática de no imputar los gastos de acuerdo al principio del devengado. Limitación que no es del todo clara y específica debido a que la LIR ni su Reglamento definen de manera explícita el término “gastos pre operativos”, por lo que debemos recurrir a las normas contables como norma supletoria en aplicación a lo estipulado en la norma IX “Aplicación supletoria de los Principios del Derecho” del Código Tributario que señala que “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias

podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho". Por lo antes expuesto se procede a comentar lo siguiente:

El párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad; en adelante NIC 38 "Activos Intangibles" establece que cuando se incurren en desembolsos relacionados con la generación de beneficios futuros pero que no implican la adquisición o creación de un activo tangible o intangible, los referidos desembolsos deben tratarse como gasto en el periodo en que se incurren.

De los párrafos anteriormente comentados; se puede discernir las diferencias entre el tratamiento contable y tributario de los gastos pre operativos; ya que para el primero se reconoce como gasto en el período en el que se incurren en cambio para el segundo tiene que cumplir lo estipulado por las normas tributarias para ser aceptado como gasto deducible. Sin embargo, la LIR y su Reglamento no definen en concreto el concepto de gasto pre operativo, lo cual genera incertidumbre a la empresa en materia tributaria, lo cual genera un impacto en la determinación del Impuesto a la Renta (en adelante IR) y la situación financiera de la empresa, lo que nos lleva a recurrir a las normas contables. En este sentido, la presente tesis pretende, determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden en la situación

financiera de la empresa pero ante la no definición por parte del legislador del término "gasto pre operativo", se plantean las siguientes alternativas:



Pero ante la no definición del término gasto pre operativo, se recurrirá a la norma contable como norma supletoria en aplicación de la norma IX del Código Tributario. Se propone la siguiente clasificación:

a) Gasto pre operativo directo

Se refiere a desembolsos relacionados directamente con el bien futuro; y que son estrictamente necesarios para el desarrollo de la central hidroeléctrica, sin embargo estos no crean ni generan activos tangibles o intangibles debido a que no cumplen los requisitos para considerarse como tal.

b) Gasto pre operativo indirecto

Se refiere a desembolsos relacionados indirectamente con el bien futuro; y que no son estrictamente necesarios para el desarrollo y construcción de la central hidroeléctrica. Sin embargo ayudan al mantenimiento de la fuente

A pesar de ello se observa diferencias entre el tratamientos contable y tributario debido a que las bases contables y fiscales serán diferentes en la determinación del Impuesto a la Renta. La presente investigación tiene como propósito demostrar la incidencia del tratamiento tributario de los gastos pre operativos en la situación financiera de la empresa para ello se requiere proponer la aplicación de la NIC 12, a fin de poder determinar si con la aplicación de la norma en mención la empresa puede mostrar una

mejor situación financiera que con la no aplicación de la misma, para los diversos usuarios que le permitan a la empresa captar mayores inversionistas. Por lo que al inicio de la investigación se procedió a la siguiente formulación de preguntas.

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Problema general

a) ¿De qué manera el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12?

1.2.2 Problema específico

- a) ¿De qué manera el tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12?
- b) ¿De qué manera el tratamiento tributario operativos indirectos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12?

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

Determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12.

1.3.2 Objetivo específico

- Determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12
- Determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12

1.4 Justificación

1.4.1 Justificación legal

La presente tesis se fundamenta en la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo 774; donde en su inciso g) del Artículo 37 de la LIR señala la oportunidad de la deducción de los gastos pre operativos en el primer ejercicio o en un plazo de 10 años, así mismo el Reglamento aprobado mediante Decreto Supremo N° 122 – 94-EF; en su inciso d) del Artículo 21° establece como condición para la deducción

de los gastos pre operativos que la empresa inicie su etapa de producción o explotación.

1.4.2 Justificación teórica

La presente tesis se justifica en que procura determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos en el Cálculo del Impuesto a la Renta inciden en la situación financiera de la empresa GASAC a fin de demostrar la relevancia de esta en la situación financiera y sus efectos con la aplicación de la NIC 12, teniendo en cuenta que la empresa incurre en desembolsos en la etapa pre operativa para la realización de sus proyectos; mediante el análisis de lo planteado en la Ley del Impuesto a la Renta, su Reglamento, las Resoluciones del Tribunal Fiscal, las Normas Internacionales de Información Financiera y el análisis financiero.

1.4.3 Justificación práctica

La presente tesis ayudará a los profesionales del ámbito contable, financiero y tributario a comprender el efecto del tratamiento tributario de los gastos pre operativo en la situación financiera de la empresa cuando aplican la NIC 12 y cuando no.

1.5 Importancia

La presente tesis permite demostrar la incidencia del tratamiento tributario de los gastos pre operativo en la situación financiera. Por lo que permitirá que el personal contable, financiero y tributario de las empresas

hidroeléctricas en etapa pre operativa y puedan comprender el efecto del tratamiento tributario de los gastos pre-operativos en la situación financiera de la empresa cuando aplican la NIC 12 y cuando no.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes de la investigación

Se ha revisado información relacionada con el tema de investigación y se ha encontrado una sola investigación relacionada al tratamiento tributario de los gastos pre operativos, sin embargo se ha encontrado información vertida en foros de tributación y revistas especializadas de ámbito contable que se procederán a comentar en la investigación, de igual forma se ha encontrado estudios de la aplicación de las NIIFs y su incidencia en los Estados Financieros los cuales se procederán a detallar, tomamos en cuenta estos debido a que en la investigación presente también se recurre a las normas contables como normas supletorias.

2.1.1 Antecedentes nacionales

A) Primera Tesis

"Tratamiento contable y tributario de los gastos pre-operativos de los proyectos de generación de energía eléctrica en la empresa AP S.A. 2013"

Autores:

Bach. Maximiliana Quispe Sicha

Bach. Soledad Sanchez Mori

Bach. Harelid Castañeda Hernández

Universidad Católica Sedes Sapientiae

País: Perú

Año: 2013

Tesis Pregrado

Propósito u Objeto de la Tesis

Determinar el tratamiento contable y tributario de los gastos pre operativos de los proyectos de generación de energía eléctrica en la empresa AP S.A. 2013.

Metodología Aplicada

Descriptivo

Conclusiones o resultados obtenidos

Los autores comentan que los gastos pre-operativos tienen tratamientos diferentes en materia contable y tributaria, debido a que el primero se considera como gasto en su año y el otro tiene que esperar a que los proyectos generen ingresos.

Comparto los comentarios de los autores referente a las diferencias del tratamiento contable y tributario por lo cual amerita la aplicación de la NIC 12.

B) Segunda Tesis

"Efectos en la Incorporación de las NIIF en los resultados de los Estados Financieros presentados bajo PCGA en la Empresa "MOROCOCHA S.A"

Autores:

BR. Gutierrez Rojas, Junior Orlando

BR. Rodríguez Quezada, Marcos Antonio

Universidad Privada Antenor Orrego

País: Perú

Año: 2013

Tesis Pregrado**Propósito u Objeto de la Tesis**

Establecer los efectos en la incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera en los resultados de los Estados Financieros de la empresa Morococha S.A.

Determinar los impactos cuantitativos y cualitativos de la incorporación de las NIIF en los estados financieros bajo PCGA en Perú.

Metodología Aplicada

Descriptivo

Conclusiones o resultados obtenidos

Los autores comentan que la incorporación de las NIIF trae un cambio no sólo a nivel del área contable, sino también un cambio a nivel de toda la organización, ya que ésta adecuación involucra a todas y cada una de las personas de la Compañía así como sus áreas, los impactos cualitativos en la Compañía producto de la incorporación de las NIIF se resume en la modificación y adecuación los procesos de sistemas, lo cual implica un

seguimiento por parte del área de Tecnología de Información (TI); el área de impuestos que tendrá que diferenciar entre el tratamiento tributario y financiero, las cuales presentan divergencias en su aplicación y el área de procesos las cuales implican el resto de áreas tales como geología y minería, quienes tendrán que informar acerca de las exploraciones, desarrollos, procesamiento del mineral y concentrados extraídos en forma mensual; mantenimiento tendrá que reportar las horas máquinas trabajadas, repuestos a ser remplazados, vidas útiles, cambios en componentes y nuevas incorporaciones de equipos, etc. Este cambio permitirá que la información financiera reportada por la compañía cumpla con los estándares requeridos por las NIIF.

Los autores señalan que la incorporación de las NIIFs con lleva un cambio no sólo a nivel contable sino a nivel organizacional, referente a los costos de exploración el autor señala que cuando se determina la existencia de reservas probadas y probables, estos costos se amortizan en función de la vida útil estimada de la propiedad minera desde la época de la explotación comercial de las reservas comienza. Cuando la Gerencia determina que hay beneficios económicos futuros que se esperan de la propiedad minera, los costos de exploración acumulados se carguen a los resultados del período.



Comparto los comentarios de los autores ya que la implementación de NIIFs en una empresa conlleva la armonización de todas las áreas con contabilidad, este último deberá sincronizar con las áreas geología y minería, quienes deberán brindar información referente a las exploraciones, desarrollos, así como también el reporte de máquinas adquiridas, vida útil etc para que contabilidad pueda procesar la información de manera adecuada y emitir los Estados Financieros razonables. Así mismo contabilidad deberá sincronizar con el área de impuestos quienes deberán determinar las diferencias entre los diversos tratamientos contables del tributario.

No se encontró mayores antecedentes sobre el tema, no obstante se ha escrito en diferentes revistas del ámbito contable, tributario y tratado al respecto; así mismo se ha tratado sobre el tratamiento tributario de los gastos pre operativos en diversos foros y seminarios, a continuación se detallan algunos.

A) Tratamiento Tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de Actividades

Autor: Luis Sambuceti

Universidad :(Centro de Estudios Tributarios de la Universidad San Martín de Porres)

País: Perú

Edición: Revista número 19

Año: 2015

Conclusiones o resultados obtenidos

El autor llega a la conclusión que actualmente no existe un concepto claro de por i) gasto pre-operativo así como ii) una actividad de expansión, razón por la cual se hace necesario recurrir a los distintos pronunciamientos sobre la materia expedidos por el Tribunal Fiscal.

Así, dicho Tribunal ha señalado que la expansión de actividades alude al desarrollo de un nuevo proyecto, el cual puede estar vinculado a actividades propias del giro de negocio de la empresa o a nuevas actividades, como sería el caso de los gastos relacionados a la elaboración de una propuesta como postor en una licitación o los gastos realizados por una empresa a fin de desarrollar un nuevo producto para la venta en el extranjero. Así mismo el autor señala que en relación al ejercicio en que los gastos pre-operativos estos pueden ser deducidos, debemos entender que, cuando las normas hacen alusión al primer ejercicio, éstas se refieren al ejercicio a partir del cual se inicia la explotación del nuevo proyecto o actividad y no el ejercicio en el cual la empresa incurre en el gasto.

Comparto la opinión vertida por el autor en referencia a la no definición de parte de la norma tributaria al concepto de "gasto pre operativo", al no contar con una definición explícita del mismo se recurre en la presente

investigación a el uso de las normas contables como normas supletorias a fin de concretar la definición de gasto pre operativo.

Así mismo comparto la opinión vertida por el autor en el análisis de las diversas RTFs sobre “expansión de actividades”, al referirse a esta como la búsqueda de nuevos horizontes de negocios, la implementación de una nueva actividad por parte de la empresa, o el desarrollo de un nuevo producto, cabe mencionar que el autor señala que a su entender el término “primer” ejercicio que señala la norma como oportunidad de deducción del gasto, se refiere al ejercicio a partir del cual inicia la explotación del nuevo proyecto y no a el ejercicio en la cual la empresa incurre en el gasto. En mi opinión la norma no detalla la referencia de “primer ejercicio” sólo te marca con ello la oportunidad de deducción, sin embargo concuerdo con el autor al señalar que se entiende como primer ejercicio a aquel donde se produce el reconocimiento del ingreso.

B) Gastos Pre Operativos en la Ley del Impuesto a la Renta

Autor: Guillermo Hidalgo y Cynthia Adazabal

País: Perú

Edición: Revista FORSETI, Edición 2013 número 1

Año: 2013

Conclusiones o resultados obtenidos

Los autores comentan sobre las controversias que genera la no definición del término gastos pre operativos en la norma tributaria así mismo trata temas controversiales en la regulación peruana de

los gastos pre operativos tales como la definición de “expansión de actividades”, la diferencia en cambio en la etapa pre operativa, los gastos sujetos al límite en la etapa pre operativa, existencia de varios proyectos(periodo de amortización) y los proyectos truncos.

Los autores recomiendan al ente regulador la definición conceptual de los gastos pre operativos y expansión de actividades; ya que ante la no definición por el ente fiscal; nos sugiere consultar a la jurisprudencia fiscal. En ese sentido los autores concluyen lo siguiente:

La diferencia entre el tratamiento contable y tributario generará diferencias de carácter temporal que deberán ser conciliadas en la declaración jurada anual.

Comparto la opinión de los autores ya que a la fecha el tratamiento contable y tributario de los gastos pre operativos difieren entre sí. Sin embargo ameritaría un pronunciamiento más específico y claro en la norma tributaria a fin de evitar posibles errores de parte de los contribuyentes.

Así mismo se procede a detallar siguientes foros y conferencias donde se trató del tema en mención

- Conferencia Las NIIF y su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta: Inventario, propiedad, planta y equipo y activos intangibles organizado por la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM

- Impuesto a la Renta y la responsabilidad social-Alex Córdova y Lorena Barrenechea. Revista IUS ET VERITAS. Julio 2013
- Relación entre el Impuesto a la Renta Empresarial y la Contabilidad-XII Jornada IFA PERÚ-Luis Durand Rojo y Marco Mejía. Febrero 2014

2.1.2 Antecedentes internacionales

A) Primera Tesis

“Efecto de la aplicación de la NIC 12 Impuesto Diferido en los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2013 en las empresas presentados bajo NIIF”

Autor:

Jacinta Patricia González Fuentes

Universidad de Guayaquil

País: Ecuador

Año: 2014

Tesis Magister

Propósito u Objeto de la Tesis

Analizar la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Metodología Aplicada

Tipo Descriptivo

Conclusiones o resultados obtenidos

El autor señala que la empresa Aerosan S.A. pagará más impuesto a la renta del que normalmente se hubiese pagado si no

aplicábamos la NIC 12, es real, debido a que las variaciones que en el año 1 se consideran como deducibles y posibles de recuperación en el futuro, el SRI, detiene e inhabilita hasta el momento la posibilidad de poder compensarlo, al contrario obliga nuevamente a pagar un impuesto más sobre un gasto no declarado en años anteriores.

Comparto la premisa señalada por el autor ya que podemos apreciar que la aplicación de las NIIFs incide en la situación financiera de la empresa favorablemente.

B) Segunda Tesis

"Análisis del impacto de la aplicación de la sección 29 Impuesto a las Ganancias NIIF para Pymes en la Empresa Termotec PVC CIS en el cálculo del anticipo del Impuesto a Renta del Año 2012"

Autor:

Tamara Paola Salamea Guevara

Vanessa Elizabeth Sánchez Sarmiento

Universidad de Cuenca

País: Ecuador

Año: 2014

Tesis Pre Grado

Propósito u Objeto de la Tesis

Analizar el impacto de la aplicación

Metodología Aplicada

Tipo Descriptivo

Conclusiones o resultados obtenidos

El autor señala que la aplicación a la norma internacional para pymes, brindo sostenibilidad a la empresa, pues incrementó el valor de la cuenta de activos significativamente.

Comparto la opinión del autor ya que en su exposición de resultados puedo apreciar que lo antes mencionado es correcto. Además cabe manifestar que la aplicación de las NIIFs persigue mostrar la realidad financiera de la empresa, lo cual es evidente en la partida de la cuenta de activos al generarse el reconocimiento del activo por impuesto diferido.

C) Tercera Tesis

"Las Normas Internacionales De Contabilidad (NIC's) Y Las Declaraciones De Principios De Contabilidad (DPC) En Materia Tributaria".

Autores:

Francy J. Torres

Universidad de Los Andes

País: Venezuela

Año: 2007

Tesis Magister

Propósito u Objeto de la Tesis

Analizar comparativamente las Declaraciones de Principios Contables (DPC) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), en materia

tributaria, para establecer la factibilidad y los beneficios de la aplicación de la NICs en Venezuela.

Metodología Aplicada

El método utilizado en la presente investigación es el método hermenéutico crítico de contenido teórico, es decir, la interpretación y el análisis crítico a fin de lograr un mejor entendimiento y comprensión de los contenidos de la documentación correspondiente

Conclusiones o resultados obtenidos

Según lo comentado por el autor "Las NICs son normas complejas ya que fueron diseñadas para grandes corporaciones que trabajan en economías desarrolladas y parte de su contenido no es aplicable en Venezuela". Referente a la NIC 38(Intangibles) señala que no es permitido diferir los gastos pre operativos, ya que se basa en que existe una necesidad de valorar aspectos de riqueza no perceptibles, y en este sentido la NIC 38 suministra una respuesta relacionada con: (1) Derechos de carácter contractual y legal; (2) Propiedad industrial; (3) Valoración. Específicamente en este último contexto, la NIC 38 otorga posibilidades de redimensión del paradigma cuantitativo, pues existen un conjunto de valores intrínsecos a considerar en el proceso de valoración de los intangibles. También esta NIC, plantea la respuesta para la valoración y presentación de los gastos de investigación y desarrollo y, al respecto, se insiste en que "todo activo que no

tenga beneficios futuros debe ser registrado como un gasto". Mientras que la DPC 2 (Contabilización de costos y gastos de empresas o actividades en período de desarrollo), permite la contabilización de los costos y gastos en las empresas en actividades de desarrollo, partidas que forman parte para la determinación de la renta gravable y por ende del impuesto. Ella es aplicable a todas las empresas o actividades en período de desarrollo en Venezuela, cuyo objetivo principal sea la obtención de un beneficio o rentabilidad.

Si bien es cierto las Normas internacionales de información financiera pueden resultar complejas sin embargo el beneficio que conlleva a las empresas su aplicación es mayor ya que les otorga la oportunidad de ser parte de un mercado internacional al estar la contabilidad armonizada. Además comparto la opinión del autor pues el tratamiento contable de los costos y gastos incurridos por la empresa en periodo de desarrollo, desde su etapa de organización hasta su etapa comercial, deben ser activados, salvo que no exista una seguridad de recuperar beneficios económicos futuros.

D) Cuarta Tesis

"Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad"

Autor:

José Antonio Mangandi Ortiz

Universidad de San Carlos de Guatemala

País: Guatemala

Año: 2006

Tesis Pregrado

Propósito u Objeto de la Tesis

Analizar las diferencias entre el tratamiento financiero y el tributario según las Normativas Guatemaltecas.

Metodología Aplicada

Tipo Descriptivo

Conclusiones o resultados obtenidos

El autor señala que cuando se cotejan la Ley del Impuesto Sobre la Renta, (ISR), y las Normas Internacionales de Contabilidad, (NIC), se observan discrepancias en lo que se refiere al reconocimiento contable de ciertos costos y gastos. Frente a ello recalcan que es importante reiterar que, la norma legal debe prevalecer sobre la norma técnica en lo que respecta a la declaración de costos y gastos en el régimen del Impuesto Sobre la Renta. Así mismo señala que ello no limita a la empresa a disponer de sus cuentas para los efectos financieros y contables que se consideren convenientes aplicando para ello las Normas Internacionales de Contabilidad. El autor también señala que las contradicciones entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las Normas Internacionales

de Contabilidad se deben principalmente al enfoque distinto que persiguen ambas normativas. El enfoque de la Ley del Impuesto Sobre la Renta persigue que los contribuyentes paguen el Impuesto sobre la base de eventos ciertos y comprobables, para la cual a los gastos que se pueden deducir de la renta bruta se les imponen una serie de requisitos y limitaciones para evitar que los contribuyentes reiteradamente reporten pérdidas y eviten el pago del Impuesto. En el caso de las Normas Internacionales de Contabilidad, el enfoque que persigue es que los registros contables presenten lo más razonable posible la posición financiera de la empresa en un período determinado. Con este enfoque, todas las partidas de gastos se reconocen en los estados financieros cuando existe certeza razonable de que sucederán. El Marco Conceptual establece que la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica y no meramente según su forma legal, con lo cual se cumple el principio contable de sustancia antes que forma.

Por lo comentado por el autor como conclusión personal podemos inferir que la norma legal prevalece sobre la realidad económica, ya que el fin que persigue la Ley del Impuesto a la Renta y las Normas Internacionales de Información Financiera son completamente distintos, el primero

persigue un fin meramente recaudador mientras el segundo busca reflejar la realidad económica de la empresa. Cabe mencionar que es una difícil tarea del ámbito contable ya que en diversas ocasiones se encuentra con vacíos en la norma tributaria la cual dificulta la labor de identificar plenamente el tratamiento tributaria de ciertas partidas y su contraste con el tratamiento contable.

E) **Quinta Tesis**

“Incidencia tributaria por la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias” en los Estados Financieros en la empresa Perfectdist S.A.”

Autor:

Miranda Murillo Verónica Marcela

Saavedra Ruíz Patricia Mercedes

Universidad Estatal de Milagro

País: Ecuador

Año: 2012

Tesis Pregrado

Propósito u Objeto de la Tesis

Definir el tratamiento contable de activos o pasivos por impuestos diferidos debido a diferencias temporales que surgen entre los valores contables y los fiscales, para cumplir con las Leyes Tributarias vigentes en el país. Además incentivar al personal a seguir cursos de capacitación con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad

Metodología Aplicada

Tipo Descriptivo

Conclusiones o resultados obtenidos

El motivo de unificar las normas contables a nivel mundial es muy importante, ya que permitirá que la información financiera suministrada por las empresas de cualquier país en el mundo sea de fácil interpretación, clara y transparente, permitiendo de esta manera mejorar las decisiones de inversión, negocios, préstamos entre otros. Con la aplicación de la NIC 12 en la empresa, aumenta las divergencias entre los diferentes tratamientos contables y las normas tributarias lo que genera un análisis muy detenido de las normas y aún más de la que corresponda a impuestos sobre las ganancias.

De lo anteriormente comentado como opinión personal concuerdo con el autor ya que la unificación contable es vital para que se facilite la interpretación de la misma para los diversos usuarios.

2.2 Marco teórico

2.2.1 Base teórica

A continuación se detalla las respectivas bases teóricas que sustentan el presente trabajo:

a) Tratamiento Tributario de los Gastos Pre Operativos

El inciso g) del Artículo 37 de la LIR establece lo siguiente:

“Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años”.

A su vez, el inciso d) del Artículo 21° del Reglamento establece lo siguiente:

“La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en el que se inicie la producción o explotación”.

INFORME N.° 132-2015-SUNAT/5D0000

“Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años”

“Para fines del Impuesto a la Renta, los contribuyentes perceptores de renta de tercera categoría podrán amortizar los gastos pre operativos iniciales y los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa, proporcionalmente, en un plazo menor a 10 años”

En el presente trabajo de investigación podemos observar que la norma tributaria no es del todo clara por lo mismo debemos recurrir a las normas contables como normas supletorias en aplicación de la norma IX del Código Tributario

b) Norma IX del Código Tributario

CONTADORES Y EMPRESAS. Código Tributario comentado. Perú.
Editorial Gaceta Jurídica. Primera Edición. 2009

Norma IX del Código Tributario: Aplicación Supletoria de los Principios del Derecho

“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”

Como podemos observar esta norma nos señala que en aquellos aspectos no previstos por el Código Tributario y las normas tributarias podrán aplicarse otras normas en la medida que estas no se les opongan o desnaturalicen, en aplicación de lo anteriormente comentado nos avocamos a las normas contables en específico a la NIC 38 Intangibles, en esta norma se señala el tratamiento de los gastos pre operativos y nos brinda mayor detalle de su naturaleza y definición lo cual nos ayuda a poder tener un panorama más claro del tema.

c) Aspecto Legal sobre la aplicación de las NIIFs

ACTUALIDAD EMPRESARIAL. Impuesto a la renta corriente y diferido:

Reconocimiento según la NIC 12. Perú. Editorial Instituto Pacífico.

Primera Edición. 2015

“En nuestro país el 17 de Junio 1998 fue emitida la R.S CNC 013-98-EF/93.01 donde señala que:

Artículo 1° “Los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad NICs, oficializadas mediante resolución del Consejo Normativo de Contabilidad, las normas señaladas por organismos de supervisión y control para las entidades de su áreas siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyen las Normas Internacionales de Contabilidad”

En paralelo a la norma citada es complemento la ley N° 26887 Ley General de Sociedades que señala de la Preparación y Presentación de los Estados Financieros:

Artículo 223° “Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.”

Por ello que a partir del año 01 de enero del 1998 es obligatorio el uso de las NICs (las cuales cambian su denominación a NIIFs en el año 2001) con el propósito de uniformizar, estandarizar la

información financiera a nivel global y evitar distorsiones que puedan generar mal entendimiento a los usuarios.

También adicional a estas normas es necesario indicar que la R.S N° 102-2010-EF/94.01.1 prescribe que las empresas supervisadas por la SMV deberán presentar sus estados financieros conforme a NIIFs emitidas por la IASB una vez oficializadas internacionalmente.

Artículo 1° “Las sociedades emisoras de valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, las empresas clasificadoras de riesgo, las bolsas de valores, instituciones de compensación y liquidación de valores, los agentes de intermediación, sociedades administradoras de fondos mutuos de inversiones en valores, fondos de inversión, las sociedades administradoras de fondos de inversión, las sociedades tituladoras, las empresas administradoras de fondos colectivos y las demás personas jurídicas bajo el ámbito de supervisión de CONASEV deberán preparar sus estados financieros con observancia plena de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que emita el IASB vigentes internacionalmente, precisando en las notas una declaración en forma explícita y sin reserva sobre el cumplimiento de dichas normas.”

“Las normas mencionadas han sido de necesidad mencionarlas con propósito de mostrar el marco legal de la aplicación de las

NIFs lo cual nos va servir para el desarrollo y comprensión del reconocimiento del Impuesto a la Renta Corriente y Diferido en aplicación de la NIC 12, por lo tanto para contabilizar un Activo o Pasivo diferido tenemos que utilizar las NIFs”

Comparto plenamente lo citado anteriormente ya que es relevante mencionar que para las normas legales no le es indiferente la aplicación de las normas internacionales de información financiera por lo que además también se puede apreciar que en diversas ocasiones la jurisprudencia fiscal se remite a las normas contables en sus resoluciones. Cabe mencionar que en diversas ocasiones la norma tributaria se remite a las normas contables para sus pronunciamientos.

PANIBRA FLORES OSCAR. Dejan sin efecto la obligación de presentar Estados Financieros a empresas que no coticen en la bolsa de valores. Disponible en:

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/tributosyempresa/2016/04/07/dejan-sin-efecto-la-obligacion-de-presentar-estados-financieros-a-empresas-que-no-coticen-en-la-bolsa-de-valores/>. **Artículo web.** Consultada el 25 de

Julio del 2016

“El 5 de abril, el Tribunal Constitucional publicó en su portal web la sentencia recaída sobre el Expediente N° 00009-2014-PI/TC, declarando **FUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por más de cinco mil ciudadanos contra el artículo 5° de la Ley 29720.

Como se sabe, la referida Ley N° 29720 (2011) establecía que las empresas con ingresos anuales superiores a tres mil UIT se encontraban obligadas a presentar estados financieros auditados ante la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV) a partir del ejercicio 2012, aun cuando no coticen sus acciones en la Bolsa de Valores; disponiendo además que dichos estados financieros debían prepararse bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Posteriormente la SMV estableció la implementación gradual de esta norma mediante Cronograma; el mismo que ha sido modificado en diversas oportunidades, con la finalidad de ampliar los plazos para que las empresas puedan adecuarse a esta norma. Finalmente, en enero de este año se publicó la Resolución SMV N° 002-2016-SMV/01 disponiendo que las empresas cuyo monto facturado al cierre del ejercicio 2015 sea igual o superior a 8,000 UIT debían presentar su información financiera auditada este año.

En consecuencia, a partir de la entrada en vigencia de esta Sentencia del Tribunal Constitucional queda sin efecto la obligación establecida por el artículo 5° de la Ley N° 29720; es decir, las empresas no supervisadas por la SMV y que no listan en la Bolsa de Valores de Lima no estarán obligadas a cumplir con la presentación de sus estados financieros auditados a la Superintendencia del Mercado de Valores"

Cabe precisar que los contadores no debemos sujetarnos a las leyes para poner en práctica las Normas Internacionales de Información Financiera, la puesta en práctica de dichas normas fortalece la profesión contable y permite la armonización que permitirá alcanzar la uniformidad contable además contribuye a que la información financiera sea lo más razonable posible, incluso otorga la posibilidad a las empresas peruanas de acceder a un mercado internacional para captar mayores inversionistas.

d) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

PYMES GESTION PANAMA. ¿Qué son las NIIF y las NIC?

Disponible en: <http://www.pymesgestionpanama.com/contabilidad-y-finanzas/55-niif-nic.html>. artículo web Consultada el 10 Junio de 2016

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

“Son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Los objetivos de estas normas, es que ante la globalización se requieren de normas contables homogéneas, las cuales permitan la comparabilidad de los estados financieros y también permitan mayor transparencia de información Son emitidas por el International Accounting Standards Board”

IFRS FOUNDATION. **Normas Internacionales de Información Financiera.** Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013

NIC 38 Intangibles

Párrafo 69. “En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto cuando reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son”:

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades,

tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).

(b) Desembolsos por actividades formativas.

(c) Desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo).

(d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

Una entidad tiene el derecho de acceso a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho de acceso a esos bienes si éstos han sido construidos por un proveedor de acuerdo con los términos de un contrato de suministro y la entidad puede exigir la entrega de los mismos a cambio de su pago. Los servicios se reciben cuando han sido prestados por el proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para realizar un anuncio comercial para sus clientes.

Párrafo 54 No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación,

en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se incurran

En la presente investigación se ha utilizado la NIC 38 Intangibles como norma supletoria en referencia a la carencia de la definición del término gasto pre operativo en la norma tributaria, la NIC 38 nos brinda las pautas para poder reconocer un gasto pre operativo (párrafo 69).

De igual forma se cita el párrafo 54 ya que nos aporta en cuanto al reconocimiento del gasto en la etapa de investigación, sin embargo la empresa GA SAC ya paso por dicha etapa ya que al cierre del ejercicio 2015 se ha descubierto la factibilidad de sus 2 proyectos, sin embargo a futuro la empresa podría avocarse en nuevos proyectos por lo cual deberá investigar en primera instancia y realizar estudios previos de factibilidad, es por ello que se hace mención a este párrafo a razón de que sirva como base para futuras aplicaciones

IFRS FOUNDATION. Normas Internacionales de Información Financiera. Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Párrafo 9. "Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Es el caso, por ejemplo, de los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia bruta contable en el periodo en que se incurren, que no son gastos

deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos”.

Párrafo 17. “Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos”:

(a) “Ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocido en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;”

(b) "Las cuotas de depreciación utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos); y"

(c) "Los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula".

Párrafo 24. "Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la

medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que”:

(a) no es una combinación de negocios; y

(b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

“No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos”.

Párrafo 26. “Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

(a) los beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la entidad los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, base fiscal que

habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;

(b) “Los costos de investigación se tratan como un gasto del periodo en que se producen al determinar la ganancia contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un periodo posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros periodos, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos”;

(c) “Con limitadas excepciones, una entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen para determinar el beneficio fiscal hasta un periodo posterior, surge una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable

adquirido es inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66); y”

(d) “Ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros”.

Párrafo 27. “La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias”.

Párrafo 34.” Señala que para reconocer un activo por impuesto diferido proveniente de las pérdidas tributarias es requisito indispensable que éstas se puedan compensar, para ello resulta necesario que se presenten utilidades tributarias en los ejercicios posteriores o que se disponga de una cantidad suficiente de

diferencias temporarias imponibles contra las cuales aplicar las indicadas pérdidas. Los criterios para reconocer los activos tributarios por impuestos diferidos provenientes de la posibilidad de compensación de pérdidas son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles”

Párrafo 47. “Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación”.

Párrafo 51. “La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos”.

Párrafo 58 “Los impuestos corrientes y diferidos, deberán reconocerse como ingreso o gasto, y ser incluirlos en el resultado, excepto en la medida en que hayan surgido de”:

(a) Una transacción o suceso que se reconoce, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro

resultado integral o directamente en el patrimonio (véase los párrafos 61A a 65); o

(b) Una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68).

Párrafo 59. “La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior”:

(a) “Los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en el resultado contable de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias”.

(b) “Los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo periodo en que se hayan incurrido”

En el presente trabajo de investigación se estudia el tratamiento tributario de los gastos pre operativos y su incidencia en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC, sin embargo nos encontramos sin una definición explícita de los “gastos pre operativos” por ello recurrimos a la NIC 38, sin embargo el tratamiento tributario incide directamente en la

Determinación del IR, es importante la aplicación de la NIC 12 en la presente investigación ya que sin dicha norma no será factible demostrar financieramente el impuesto a la renta a recuperar en el futuro de igual forma tampoco el impuesto a la renta a liquidar en periodos futuros. Para la presente investigación es relevante evaluar todos los aspectos financieros que pudiesen surgir.

e) Situación Financiera

SEOANE JOAQUIN RAUL Y JORGE. **Diccionario de Contabilidad, Organización, Administración, Control y Ciencias afines.** Buenos Aires. Selección Contable. Segunda Edición.1954

“Es la condición patrimonial de una persona o empresa en un momento dado y sus perspectivas utilitarias”

MORA MONTES RICARDO. **Once Conferencias sobre temas de contabilidad.** Representaciones Contables Universales. México. Primera Edición.1959

“La situación financiera es una proyección hacia el futuro, de los servicios sujetos a valuación que habrán de rendirse (pasivo) y los servicios sujetos a valuación que habrán de recibirse (activo) estos últimos; clasificados en dos grupos: los que, por su valuación directa y automática, expresan en moneda el valor a recibir y los que, por su valuación indirecta y convencional, expresan la estimación del valor a recibir a la luz de principios contables de valuación generalmente aceptados.

La situación financiera excluye intencionalmente, por falta de bases de valuación, el valor económico de la unidad o empresa y su capacidad de producir beneficios.

ESCOBAR MATA AURELIO. **Situación Financiera**. Tesis Doctoral. México D.F. Instituto de Ciencias Sociales y Económicas y Administrativas de México. 1959

“Es el grado en que una empresa puede responder de sus obligaciones”

SOTO ROMÁN RUBÉN. **Reflexiones sobre la situación financiera: qué es y cómo se determina**. Tesis Doctoral. México D.F. Universidad de Sonora. 1976

“La Situación Financiera este término nace de la unión de 2 palabras Situación y Finanzas, así pues en realidad el término inicial fue situación de las finanzas, mismo que para una mayor comodidad de uso se contrajo en la concepción moderna que se conoce con el nombre de situación financiera. En estas condiciones necesitamos determinar el significado de las palabras que la componen para poder llegar a establecer la definición correspondiente y en este aspecto nos dice la enciclopedia académica de la U.T.E.H.A

- Situación: (de situar) –Acción y efecto de situar. Disposición de una cosa respecto del lugar que ocupa situado .Estado o Constitución de las cosas o personas

- Finanzas: Rescate-hacienda, negocios, banca, asuntos económicos. El fisco, el erario perteneciente o relativo de la hacienda pública a las cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantiles.

Conociendo el significado de las palabras que la integran, conjugándolas podemos decir que Situación Financiera es el estado de constitución de los asuntos económicos relativos a un negocio”

“La Situación Financiera es la representación en moneda del valor de la empresa o sea la valuación de la empresa, a través de la unidad de medida que se denomina dinero .A través de la valuación de la empresa con la moneda nos situamos en la posición de poder analizar los factores determinantes que nos indicarán si la situación financiera de la empresa es buena o mala. De ahí desprendemos las siguientes situaciones que nos representan la condición patrimonial a corto y largo plazo:

- Solvencia
- Estabilidad
- Productividad

La situación financiera indica la estructura patrimonial de la empresa, o sea su constitución financiera en la forma en la que nos refleja el balance”

Esta última definición se encuentra de acorde a lo que busca la presente investigación, determinar la incidencia del tratamiento tributario de los gastos pre operativo en la situación financiera de la empresa dicha incidencia se refleja en la estructura patrimonial de la empresa (Activos, Pasivos y Patrimonio).

UNIVERSIDAD POLITECNICA DE MADRID. **Gestión Económica Financiera**. Disponible en:

http://www.aero.upm.es/departamentos/economia/documentac/tema_6_contabilidad.pdf .artículo web. Consultada el 24 de julio del 2016

Estructura Patrimonial

“El patrimonio es un concepto jurídico referido a la propiedad económica de los sujetos (físico o jurídico).

Se puede definir como:

- Conjunto de Bienes, Derechos y Obligaciones
- Susceptibles de expresión cuantitativa
- Vinculados a una misma titularidad
- Afectos a un fin

PATRIMONIO = ACTIVOS – PASIVOS

ACTIVOS: lo que pertenece a la empresa

PASIVOS: lo que se debe, deudas con terceros

PATRIMONIO: la propiedad de los socios y/o deudas con accionistas”

En mi opinión la definición de estructura patrimonial nos ayuda a poder concretar la definición de situación financiera, es decir la constitución financiera en la forma que refleja el balance

El propósito de la presente investigación es determinar la incidencia financiera del tratamiento tributario de los gastos pre operativos en la determinación del Impuesto a la Renta del año 2015 de la empresa GASAC, motivo por el cual tuvimos que recurrir a los aspectos básicos como la definición de situación financiera para poder ampliar nuestro objeto de estudio.

2.2.2 Base legal

Ley Impuesto a la Renta

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12. 2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR)

Si bien es cierto, la definición explícita del término gastos pre operativo no se encuentra en la LIR, razón por la cual recurrimos a normas contables como norma supletoria, cuya definición se extrae del párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC) 38 Activos Intangibles, la cual dispone que los gastos pre operativos son aquellos que se dan:

Cuando se incurren en desembolsos relacionados con la generación de beneficios futuros pero que no implican la adquisición o creación de un

activo tangible o intangible, los referidos desembolsos deben tratarse como gasto en el periodo en que se incurren.

Tratamiento Tributario de los Gastos Pre Operativos

Sin embargo la LIR invoca el término gastos pre operativos en el inciso g) del Artículo 37, y las normas reglamentarias están en el inciso d) del Artículo 21 del reglamento de dicha Ley, aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

El inciso g) del Artículo 37 de la LIR establece lo siguiente:

“Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años”.

A su vez, el inciso d) del Artículo 21 del Reglamento establece lo siguiente:

“La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en el que se inicie la producción o explotación”

INFORME N.º 132-2015-SUNAT/5D0000

Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del

ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

A) Jurisprudencia Tribunal Fiscal

A continuación se detalla la posición del Tribunal Fiscal y así como comentarios de diversos tributaristas respecto a los gastos pre operativos:

RTF N° 5349-3-2005

En la cual, citando a Leopold A. Bernstein, el Tribunal Fiscal señaló que: *"(...) representan gastos ya producidos que se retrasan al futuro porque está previsto que beneficien a futuros ingresos o por que representan una verdadera asignación de costes a operaciones futuras, agregando que, si un coste producido en un periodo va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante una contribución a los ingresos o una reducción en los costes, ese coste debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro. Así pues, si una empresa incurre en costes sustanciales de puesta en marcha para hacer funcionar unas instalaciones nuevas, mejores o más eficientes, puede diferir esos costos y cargarlos (amortizarlos) a los periodos que previsiblemente se van a beneficiar de ellos"*

SAMBUCETI LUIS. Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP. Número 19. Del 1 al 12. Año 2015

Comento sobre la RTF N° 5349-3-2005 lo siguiente:

“En esa misma línea, dado que no existe una definición de “gasto pre-operativo” en las normas tributarias, a la luz de lo señalado anteriormente, podríamos señalar que éstos corresponden a los desembolsos o compromisos económicos necesarios para poner en marcha un negocio desde su origen y hasta el inicio de las actividades productivas”

Comparto la posición del Tribunal Fiscal en la Resolución N°5349-3-2005 con respecto a la asignación de costos diferidos, ya que si un costo producido va a generar beneficios en periodos futuros mediante la contribución de ingresos o reducción en los costos, estos costos deben diferirse hasta el periodo futuro. En mi opinión siempre y cuando dichos costos estén directamente relacionados con la generación de ingresos, cabe mencionar que en diversas ocasiones las empresas efectúan gastos relacionados al mantenimiento de su fuente tales como gastos administrativos que no están directamente relacionadas con la futura generación de ingresos.

VILLANUEVA BARRON CLARA KARINA. **¿En qué momento pueden deducirse los Gastos Pre operativos?** Revista Actualidad Empresarial. Número 220. Del I23-I24. Primera Quincena de Diciembre 2010 cita y relata sobre las siguientes RTF N° 467-5-2003 y RTF N° 03204-2-2004

RTF N° 467-5-2003

En la que se citó a Jan R. Williams, se indica que “en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad

neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que: "El registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los períodos con los cuales guardan relación", por lo que continúa señalando que tanto el inciso g) del artículo 37° de la LIR como el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la citada LIR "guardan coherencia con los lineamientos establecidos en las normas y doctrina contable, dado que permiten correlacionar los gastos pre operativos con los ingresos generados al momento de haber incurrido en ellos, siendo necesario establecer, aun cuando dichas normas no lo indiquen expresamente, un control mediante el cual se lleve a cabo el registro, valuación y amortización de los gastos pre operativos". Asimismo, sostiene su posición en el postulado contable básico de equiparación, asociación o "matching" de ingresos y gastos. En tal sentido, debe entenderse que el primer año a que hace referencia la norma no puede ser otro que el de inicio de producción o explotación. Por lo tanto, el Tribunal Fiscal concluye que el inciso g) del artículo 37° de la LIR, regula dos alternativas a efectos de deducir los gastos de organización y pre operativos, los que *pueden deducirse a opción del contribuyente*: a)

en el primer año en el que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa, o b) amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años desde que se inició la producción o explotación, pues al tratarse de gastos que van a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro.

RTF N° 03204-2-2004

Representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros.

VILLANUEVA BARRON CLARA KARINA. ¿En qué momento pueden deducirse los Gastos Pre operativos? Revista Actualidad Empresarial.

Número 220. Del 123-124. Primera Quincena de Diciembre 2010

Comentó sobre las siguientes RTF N° 467-5-2003 y RTF N° 03204-2-2004

“El tema materia de análisis se enfoca en los gastos pre operativos. Como bien ha señalado el Tribunal Fiscal, los gastos pre operativos califican como gastos diferidos; y por ello, se diferieren hasta el

primer ejercicio en que se inicie la explotación, bien sea para su reconocimiento Integro o su amortización. Sin embargo, es en la LIR y su Reglamento en donde encontramos que no existe una definición sobre los gastos pre operativos. Por lo que resulta concerniente recurrir a la jurisprudencia. Es así que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 04971-1-2006, señala: "(...) es preciso mencionar que la norma antes expuesta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o pre operativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa". Entonces tenemos que los gastos pre operativos son todos los gastos que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio. Por lo tanto, habría dos alternativas para ubicar a ciencia cierta en qué momento se deben realizar los llamados gastos pre operativos. Una de ellas es considerar que todos los gastos incurridos durante la etapa pre operativo constituyen gastos pre operativo. Es decir, que todos los gastos se deducirán en el ejercicio en que se inicia la explotación del proyecto. Otra alternativa, será considerar sólo aquellos gastos

vinculados directamente al proyecto. Los gastos no vinculados al proyecto podrán deducirse antes del inicio de la explotación del mismo (gastos administrativos)”

Comparto la opinión lo señalado en la RTF N° 467-5-2003 ya que reafirma lo referente al concepto de asociación, ya que sostiene la posición del postulado contable de asociación o matching de ingresos y gastos. Por lo que la RTF en mención sostiene como “primer ejercicio” al que hace referencia la norma como aquel ejercicio donde se dé inicio a la producción o explotación.

De igual forma la RTF N° 03204-2-2004, en relación a los gastos diferidos reafirma que son los gastos ya producidos que se llevan al futuro, ya que si el costo o gasto va a beneficiar a uno o varios períodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente período futuro, en aplicación del postulado contable de equiparación de ingresos y gastos

Por lo anteriormente comentado y ante la no definición concreta del término gasto pre operativo por parte de la norma tributaria, en mi opinión el concepto de asociación hace referencia a los gastos o costos directos; es decir; aquellos estrictamente necesarios para la generación de ingresos. Sin embargo, en la etapa pre operativa de la empresa no sólo realiza desembolsos estrictamente necesarios para los proyectos tales como desembolsos por licencias, pago por servidumbre etc. Ya que también realiza desembolsos para solventar la planilla del personal

administrativo, servicios contables, útiles de oficina entre otros los cuales en mi opinión constituyen gastos pre operativos indirectos que no son estrictamente necesarios para el desarrollo de los proyectos. Por lo cual, aquellos gastos pre operativos indirectos deben reconocerse como gasto según el párrafo 69 de la NIC 38 y en vista que la norma tributaria no especifica la definición de dicho término lo cual deja al contribuyente con la incertidumbre y en aplicación de la Norma IX del Código Tributario se propone la utilización de manera supletoria de las normas contables por lo que dichos gastos pre operativos directos deberían deducirse en el ejercicio en el que ocurren, siempre y cuando estos sean de carácter administrativo y cumplan con el principio de causalidad.

Sin embargo aquellos gastos estrictamente necesarios para la producción o explotación deberán diferirse por el criterio de asociación de costos e ingresos.

Pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a los gastos pre operativos en la expansión de actividades

También se debe tener en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Fiscal respecto a *los gastos pre operativos en la expansión de actividades*, ya que la LIR ni su Reglamento han definido qué es lo que debe entenderse por “expansión de actividades”

RTF N° 5242-1-2003

La Resolución No. 5242-1-2003 ha señalado lo siguiente: “(...)

Que, sin embargo, los gastos en referencia constituyen gastos pre-

operativos respecto de proyectos de construcción vinculados con su actividad gravada con el Impuesto General a las Ventas, como es la promoción de proyectos inmobiliarios, tales como abogados, arquitectos, investigaciones de mercado y movilidad; que dada la naturaleza del objeto social de la recurrente en la que se involucra la constante investigación y búsqueda de nuevos proyectos de inversión inmobiliaria, los gastos incurridos en estas actividades constituyen gastos deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.

SAMBUCETI LUIS. Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP. Número 19. Del 1 al 12. Año 2015

Comentó sobre la RTF N° 5242-1-2003 lo siguiente:

"Como se puede observar, tal como se infiere de la citada resolución, es posible calificar un desembolso determinado como un **gasto pre-operativo por expansión de actividades**, aun cuando éste se encuentre destinado a desarrollar nuevos proyectos relacionados al giro de negocio de la empresa. Así, tal es el caso de las empresas inmobiliarias que incurren en ciertos gastos para la realización de nuevos proyectos inmobiliarios, siendo que éstos últimos continúan estando asociados al giro de negocio de la empresa. Por el contrario, de acuerdo al criterio esgrimido por el Tribunal Fiscal, no se requeriría que la inversión asociada al nuevo proyecto se encuentre relacionada a actividades que trasciendan al

objeto social de la empresa. En tal sentido, conforme a lo señalado en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde que tales gastos sean diferidos y deducidos en el ejercicio a partir del cual se inicien las operaciones que a su vez generen ingresos imputables al nuevo proyecto.”

Comparto plenamente lo comentado por el tribunal fiscal referente a que los gastos sean diferidos y que estos se deduzcan en el ejercicio en el cual el nuevo proyecto genere ingresos, siempre y cuando tales gastos sean directamente relacionados al proyecto a fin de lograr el principio de co relación de gastos e ingresos..

RTF N° 591-4-2008

Resolución No. 591-4-2008 , en la cual el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente: “(...) Los desembolsos realizados para efecto de la elaboración de las propuestas técnicas para la preclasificación como postor y para la propuesta como postor para licitación materia de análisis calificarían como gastos pre operativos por cuanto estos han sido incurridos a efecto de postular a una licitación y posteriormente, de obtenerse la buena pro, ejecutar la obra, siendo que los mismos se encuentran claramente vinculados con su actividad gravada.” (...)”

SAMBUCETI LUIS. Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP. Número 19. Del 1 al 12. Año 2015

Comentó lo siguiente sobre la RTF N° 591-4-2008:

“Sin embargo, si bien de lo señalado anteriormente se desprende que los gastos pre-operativos por expansión de actividades deben ser gastos asociados a un nuevo proyecto, cabe precisar que dicho nuevo proyecto no debe necesariamente estar relacionado a actividades que la empresa hubiere venido realizando con anterioridad, es decir, gastos propios de su giro de negocio. En efecto, si bien el Tribunal ha aceptado y calificado como gastos pre-operativos por expansión de actividades a desembolsos vinculados con nuevos proyectos propios del giro de negocio de una empresa determinada, naturalmente también es posible que tales nuevos proyectos supongan el inicio de actividades distintas a las previstas en el objeto social de dicha empresa”

Comparto el comentario del abogado Luis Sambuceti referente a que no necesariamente los gastos por expansión de actividades se refieran a gastos referentes a su giro de negocio sino que la empresa puede incurrir en otros gastos por motivos de querer incursionar en un nuevo giro de negocio. En mi opinión dichos gastos son plenamente deducibles siempre y cuando cumplan con el principio de causalidad.

RTF N° 3942-5-2010

La Resolución No. 3942-5-2010, el Tribunal Fiscal ha señalado que:

“(…) Que la Administración observo que la recurrente adquirió vía un contrato de leasing una maquina sopladora modelo Blow 6 de

Gerosa que sirve para soplar botellas de plástico para gaseosas, actividad no desarrollada por la empresa en el ejercicio 2001 y parte del 2002, entendiéndose que con esta adquisición estaría expandiendo sus actividades.

(...) Que obra en autos copia de la Factura NO 001-021930 por la producción de soplado correspondiente al periodo de diciembre de 2002, con lo cual se acredita que es recién en dicho periodo que la recurrente inicia esta nueva línea de negocio. Que de lo expuesto se tiene que los gastos financieros generados en etapa pre operativa por la adquisición de la maquina sopladora Modelo Blow 6 de Gerosa fueron incurridos por la recurrente con la finalidad de expandir sus actividades económicas y debieron deducirse a partir del ejercicio en el que se inició la nueva actividad económica en un solo ejercicio o amortizarlos en un plazo de diez (10) años a opción de la recurrente, lo cual no se hizo, en ese sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo".

SAMBUCETI LUIS. Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP. Número 19. Del 1 al 12. Año 2015

Comentó lo siguiente sobre la RTF N° 3942-5-2010:

"Cabe mencionar que conforme a lo señalado en el inciso d) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el universo de gastos pre-operativos por actividades de expansión

incluye los intereses provenientes del financiamiento, que, en el caso de la resolución citada, se pagaron con motivo de la adquisición de la máquina sopladora. En el caso de bienes adquiridos mediante un financiamiento (leasing), la empresa adquirente deberá registrar en su contabilidad, como costo del activo, el precio pagado por éste, siendo que los intereses derivados del financiamiento para tal adquisición deberán registrarse como un activo diferido, el cual sería amortizado (y enviado a gastos) a partir del ejercicio en el cual se ponga en marcha la nueva actividad económica”

Comparto plenamente lo comentado por el abogado Luis Sambuceti referente a que los gastos por intereses relacionados directamente con la adquisición de un bien vía leasing deben diferirse y deducirse según lo estipulado en el inciso g) del artículo 37 de la LIR ya que dicho inciso hace referencia a que los intereses devengados durante período pre operativo a opción del contribuyente podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

RTF N° 9518-2-2004

La RTF No. 9518-2-2004, señaló lo siguiente:

“Por otro lado, conforme a los incisos a) y b) del artículo 6 de la Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional, el objeto social de la empresa, entre otros, es *promover la inversión en actividades de exploración y explotación*

de hidrocarburos, negociar, supervisar los contratos que establezca, así como los convenios de evaluación técnica, y en la información difundida por la recurrente, se señala la organización de un Banco de Datos, dotado de la más alta tecnología, ya está sirviendo como un instrumento de atracción para potenciales contratistas, en especial en el extranjero, lo que evidencia que el Banco de Datos ayuda cumplir su objeto social: promover la inversión en las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, no existiendo pues una nueva actividad, diferente, de distinta naturaleza y características a la ya existente, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo. Además cabe señalar que si bien la recurrente con la base de datos puede obtener ingresos, pues como sostiene al suministrar la información contenida en el Banco de Datos a los usuarios interesados recibe a cambio el pago de una retribución, éstos constituyen ingresos adicionales que no desnaturalizan su finalidad de promover la inversión en las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, En consecuencia la organización y administración de un sistema de base de datos técnicos para hidrocarburos no crea una actividad diferente a la ya existente, por lo tanto si no hay expansión de actividades no pueden existir gastos pre-operativos."

SAMBUCETI LUIS. Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP. Número 19. Del 1 al 12. Año 2015

Comentó lo siguiente sobre la RTF N°9518-2-2004:

“Al igual que en el caso anterior, en el presente caso no cabe hablar de un gasto pre-operativo por expansión de actividades, en la medida que dicha base de datos no se encuentra relacionada a un nuevo proyecto de la empresa o a una nueva actividad, siendo que el sistema de base de datos tiene como única finalidad atraer inversiones. Ahora bien, cabe notar que la citada resolución bajo comentario, si bien no determina precisamente qué es lo que debe entenderse por un gastos pre operativo por expansión de actividades, sí señala que, para que se de tal supuesto, el gasto debe responder a “una nueva actividad, diferente, de distinta naturaleza y características a la ya existente”. Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo precedente, consideramos que, a fin de mantener cierta coherencia en relación a las resoluciones citadas con anterioridad, cuando el tribunal señala que los gastos deben responder a una nueva actividad, si bien esta actividad puede ser distinta a la prevista en el objeto social de la empresa, ello no necesariamente debe ser así. En ese sentido, la nueva actividad puede responder a un nuevo proyecto del mismo rubro, como puede ser el caso de la explotación de un nuevo yacimiento (en el

caso de empresas mineras) o la exportación de colchones (en el caso de empresas vendedoras de colchones en el mercado local)”

Comparto la opinión del Tribunal Fiscal en la RTF No. 9518-2-2004 y el Sr. Luis Sambuceti, ya que señala que no existen gastos pre operativos debido a que el gasto ayuda a cumplir su objeto social que es promover la inversión en las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, por lo que no existe una nueva actividad distinta a su naturaleza por lo tanto concluyen que al no existir un nueva actividad (expansión) no puede existir gastos pre-operativos

Pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a los gastos pre operativos en Proyectos Truncos

Cabe mencionar que en algunos casos no se logra éxito esperado en la ejecución de algún proyecto, nuevo servicio o producto por lo que el Tribunal Fiscal se pronunció al respecto

RTF N° 4971-1-2006

Es así que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 04971-1-2006, señala:

“(…) es preciso mencionar que la norma antes expuesta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o pre operativos vinculados con la expansión de las actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante

es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa”.

SAMBUCETI LUIS. Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP. Número 19. Del 1 al 12. Año 2015

Comentó lo siguiente sobre la RTF N°4971-1-2006:

“Por tanto, en caso un proyecto determinado deviniera en un proyecto trunco, el gasto pre-operativo deberá reflejarse en los resultados de la empresa a partir del ejercicio en que se abandona el referido proyecto, puesto que es en ese momento en donde se tiene certeza que el mismo no será realizado”

Comparto la opinión del Tribunal Fiscal en la RTF 4971-1-2006, en reconocer la deducción de un gasto pre operativo, aún si este no genere ingresos ya que evalúa la potencialidad de generación de ingresos, esto suele darse en “Proyectos Truncos”, la jurisprudencia antes mencionada permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o pre operativos con la expansión de las actividades de las empresa, es decir, que tiene por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingreso, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión pueda no ser exitosa.

De darse el caso, los gastos pre operativos acumulados referidos a dichos "Proyectos Truncos" hasta ese momento deberían ser deducidos para propósitos tributarios en el periodo en que se declara la inviabilidad del proyecto. Para efectos financieros el gasto debe reconocerse según el principio del devengado.

Pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a la ganancia o pérdida por diferencia en la etapa pre operativa de una empresa

De acuerdo al artículo 61 de la LIR, el cual señala que como regla general en los incisos b), c) y d) las diferencias en cambio se consideran como ganancia o pérdida en el periodo en que se generan.

La diferencia en cambio, sea positiva o negativa no tiene naturaleza de ingreso o gasto, sino que más bien es un incremento o pérdida patrimonial, según corresponda.

Por lo cual, la diferencia en cambio incurrida en el periodo pre operativo, sea positiva o negativa, debe afectar los resultados del periodo en el que ésta se genera.

Así lo ha establecido el Tribunal Fiscal en las siguientes resoluciones

RTF N°974-5-2012

Establece que: «La naturaleza de las diferencias de cambio no es la de un gasto que deba evaluarse al amparo del principio de causalidad, por lo que para establecer cuál es el alcance del Artículo 61 de la LIR es pertinente analizar qué debe entenderse por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada

y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas”.

RTF N° 1003-4-2008

Señala que «los efectos de las diferencia por tipo de cambio afectan a la renta neta como ingresos y gastos, sin embargo, al generarse tal diferencia en un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones realizadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener fuente o rentas gravadas, carecen de la naturaleza de gasto como lo define el Artículo 37 de la LIR, constituyendo en realidad, la diferencia negativa, una pérdida deducible para efectos tributarios.

Comparto la opinión del Tribunal Fiscal emitidas en las RTFs N° 974-5-2012 y N° 1003-4-2008, basadas en el artículo 61 de la LIR, la cual señala a manera de resumen que la ganancia o pérdida se deben reconocer en el periodo en que se devengan, y que esta no tiene naturaleza de ingreso o gasto, sino que más bien es un incremento o pérdida patrimonial

Pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a los gastos sociales efectuados en la etapa pre operativa de una empresa

Es común que las empresas que explotan recursos de la naturaleza, incurran en ciertos gastos que en realidad deberían ser asumidos por el Estado, entre los que encontramos gastos en mejoramiento de carreteras, obras de alumbrado, construcción de colegios, o entregas de dinero en

efectivo para distintos fines sociales, con la finalidad de no tener conflictos posteriores, sin embargo la comunidad no se encuentra registrada como perceptora de donación por el ente fiscal.

El artículo 37 inciso X de la LIR nos señala lo siguiente:

“Los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) Beneficencia; (ii) Asistencia o Bienestar social; (iii) Educación; (iv) Culturales; (v) Científicos; (vi) Artísticos; (vii) Literarios; (viii) Deportivos; (ix) Salud; (x) Patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT”

ALFARO ANDRÉS. Gastos de mantenimiento de carreteras ¿Deducible? Disponible en:

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/pagarmenos/2014/08/07/gastos-de->

[mantenimiento-de-carreteras-deducible/](http://blog.pucp.edu.pe/blog/pagarmenos/2014/08/07/gastos-de-mantenimiento-de-carreteras-deducible/) articulo web. Consultada el 28 de Julio del 2016.

Comento sobre la RTF N° 4807-1-2006

RTF N° 4807-1-2006

El 05 de setiembre de 2006 el Tribunal Fiscal emitió la Resolución N° 4807-1-2006 en respuesta a las Resoluciones de Intendencia N° S. 095-14-0000020/SUNAT 095-14-0000062/SUNAT emitidas con

fecha 25 de setiembre y 28 de noviembre de 2003 y 12 de marzo de 2004, respectivamente por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia de Administración Tributaria, contra un contribuyente del sector minero.

En la Resolución de Superintendencia indicada, el contribuyente objeto el reparo por los gastos de mantenimiento a carreteras realizados por la Administración.

Dentro de los puntos que sustentaba su posición se encuentran los siguientes:

- Los gastos de carretera y mantenimiento se encuentran debidamente justificados por la necesidad de contar con vías de acceso seguras y salidas de su campamento minero, las cuales se encuentran en una zona alto andina a 4,200 m.s.m y a 400 kilómetros sobre el Puerto de Matarani. El buen estado de las carreteras es necesario para despachar el ácido sulfúrico necesario requerido para sus operaciones las cuales deben realizarse de manera segura. Los gastos en mantenimiento fueron necesarios debido a que no existe atención alguna por parte del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, además estos gastos guardan perfecta proporcionalidad y razonabilidad con sus ingresos.
- Indica que no le es aplicable el artículo 72 de la Ley General de Minería y el artículo 7 del Reglamento, referidos a la necesidad de contar con autorización del órgano competente con el fin de deducir

como gasto las inversiones en infraestructura de servicio público, debido a que dichas normas no alcanzan al mantenimiento de carreteras pues estos no califican como obra vial de infraestructura según lo indicado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones en sus oficio N° 041-2004-MTC/14 e informe N° 001-2004-MTC/14.03.

- Señala que los gastos de mantenimiento se rigen por el Principio de Causalidad recogido en el artículo 37 de La Ley del Impuesto a la Renta. Además , para que sean deducibles los gastos de mantenimiento en carretera es necesario que sean indispensables para el desarrollo de la actividad minera , no siendo necesario que sean directos e inmediatos a la generación de rentas gravadas . Lo anterior es recogido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 5732-5-2003 y 1932-5-2004.

Por otro lado, la Administración Tributaria sustentó el reparo realizado al contribuyente en base a los siguientes considerandos:

- La Administración establece que para que el gasto en mantenimiento de carreteras sea deducible, esta debe ser directa a la generación de renta gravada (sentido restrictivo). Además , indica que la necesidad de mejorar los accesos y salidas del campamento dinero de la recurrente no puede interpretarse como si fueran de carácter normal o cotidiano, y que las razones de seguridad y medio ambiente indicadas son para beneficio propio y

no se relacionan directamente con el gastos que pretende se reconozca.

- Establecen que los desembolsos en mantenimiento de carretera solo serán deducibles como gasto si cumplen con lo dispuestos por el inciso d) del artículo 72 de la Ley General de Minería , concordante con el artículo 7 de su Reglamento. Es decir, solo serán deducibles los gastos, si estos se consideran como inversiones en infraestructura de servicio público.

El Tribunal Fiscal, luego de analizar los argumentos tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente, considero que los gastos de mantenimiento de carreteras no cumplen con el principio de causalidad. El Tribunal, estableció que al ser los gastos de carácter rutinario no cumplían con el requisito de ser extraordinarios para el desarrollo de la actividad minera. Además, indica que al ser de carácter rutinario, estos gastos deberían ser efectuados por entidades estatales tales como el Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – Provias Nacional, la cual tiene a su cargo las funciones de mantenimiento y seguridad en las carreteras.

No comparto la opinión vertida por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 4807-1-2006 debido a que el gasto es plenamente necesario para la continuidad de la obra ya que otorga acceso a la misma, en vista de la poca preocupación del gobierno por estas zonas.

ALFARO ANDRÉS. Gastos de mantenimiento de carreteras

¿Deducible? Disponible en:

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/pagarmenos/2014/08/07/gastos-de-mantenimiento-de-carreteras-deducible/> articulo web. Consultada el 28 de Julio del 2016.

Comentó sobre la RTF N° 08917-5-2012

RTF N° 08917-5-2012

Se establece que los gastos de mantenimiento de carreteras efectuados por una empresa minera cumplen el principio de causalidad. Conforme a lo ordenado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema, mediante su sentencia de fecha 5 de mayo de 2009, a través de la cual se revocó la Resolución N° 4807-1-2006, los gastos efectuados por la empresa minera para el mantenimiento de carreteras cumplen con el principio de causalidad y otorgan crédito fiscal del IGV, por lo que el Tribunal Fiscal ha dispuesto que se revoquen las Resoluciones de Intendencia apeladas en tal sentido y se dejen sin efecto los valores impugnados.

A continuación algunas de las citas efectuadas por el Tribunal Fiscal, remitiéndose al criterio plasmado por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema: "Que del mismo modo la sentencia señala que al no estar comprendido el mantenimiento de carreteras dentro

del concepto de infraestructura pública, la norma del artículo 72° inciso d) del Texto Único Ordenado de la Ley General de minería no le es aplicable, de modo que para realizar la labor de mantenimiento de carreteras, la empresa no necesitaba la aprobación de ningún organismo estatal; y que en ese sentido gastos de mantenimiento de carreteras estaban específicamente ligados a la actividad minera que desempeña la recurrente ya que de no hacerlo (el mantenimiento) se hubiera perjudicado con el mayor costo del transporte y con una mayor demora, por lo que concluye que el gasto en cuestión cumple con el requisito de la causalidad a que se refiere el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dado que no existe norma que establezca que el gasto para ser causal deba ser a la vez indispensable y obligatorio por lo que concluye que no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar la renta y normales según las circunstancias señaladas, por lo que resultan deducibles a fin de establecer la renta neta, de conformidad con el citado artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por último, el noveno considerando de la sentencia en cumplimiento señala que: "no escapa al criterio de esta Suprema Sala que, en tanto la Ley General de Minería citada anteriormente, protege o promueve la pequeña minería, la minería artesanal y la

mediana minería, asimismo, promueve la gran minería, la interpretación de la ley tributaria debe estar adecuada a los fines de dicha política de protección y promoción” y que “ las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma o de su necesaria implicancia (...)”.

GARRET VARGAS JUAN ALBERTO. Análisis de la deducibilidad de gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera. Revista IUS ET VERITAS. Vol 17(Número 34): 228 a 232. Año 2007

Comentó sobre la RTF N° 01424-5-2005

RTF N° 01424-5-2005

“En ésta, se resuelve si es correcto considerar como gasto deducible, la compra de insumos agrícolas con el objeto de preservar el ambiente en la comunidad aledaña a la zona donde una empresa desarrollaba sus operaciones. La citada resolución señaló lo siguiente: “que al respecto debe señalarse que si bien es razonable que las empresas que se dedican a actividades mineras adquieran insumos para el cuidado o tratamiento de tierras

agrícolas dentro de los programas que pueden tener implantados de responsabilidad social y protección del medio ambiente, y que por lo tanto las adquisiciones que con tal fin se realicen están vinculadas al giro del negocio y otorgan derecho al crédito fiscal, en el presente caso la recurrente no presentó documento alguno u otra prueba a efecto de demostrar que los bienes adquiridos fueron destinados a los fines antes mencionados (...) por lo que no habiendo acreditado la relación de causalidad de tales gastos, es decir, que eran necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora de la misma, corresponde mantener el reparo”

En la RTF N° 01424-5-2005, se cuestiona la fehaciencia de las operaciones más no el motivo del mismo es decir el tribunal considera deducible la operación sin embargo cuestiona la fehaciencia del mismo ya que el contribuyente no acreditó debidamente la misma.

GARRET VARGAS JUAN ALBERTO. Análisis de la deducibilidad de gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera. Revista IUS ET VERITAS. Vol 17(Número 34): 228 a 232. Año 2007

Comentó sobre la RTF N° 1932-5-2004

RTF N° 01932-5-2004

“En la que se cuestionaba el caso de una empresa que realizaba entregas de energía eléctrica en favor de una comunidad

campesina. La Administración Tributaria alegaba que estos gastos constituían una liberalidad y que por ello no podían deducirse. El Tribunal Fiscal establece: “Que la recurrente señala que suministra energía eléctrica a la citada comunidad para retribuir a sus pobladores por permitir la instalación de su planta de cemento en dicha localidad, lo que evidencia la necesidad del gasto para el mantenimiento de la fuente productora de sus rentas, debiendo tenerse en cuenta además que la energía eléctrica está destinada al alumbrado público por lo que ella también obtiene un provecho directo. (...) Que conforme se aprecia, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la observación al gasto por entrega de energía eléctrica; sin embargo, tal como se aprecia del resultado del referido requerimiento (...) no presentó documentación alguna al respecto. Que la recurrente tampoco ha acreditado a lo largo del procedimiento contencioso la vinculación del gasto, limitándose a efectuar afirmaciones sin aportar pruebas”.

Muchas de las empresas que explotan recursos de la naturaleza en el interior del país deben tener la aprobación de las comunidades aledañas ya que sin la aceptación de ellos no podrán trabajar en el desarrollo de sus proyectos, en diversas ocasiones los pobladores aledaños al proyecto en desarrollo se niegan a la puesta en marcha del mismo debido a que temen a la contaminación que estos pueden generar ya que estos podrían dañar sus tierras, ríos entre otros. Ante esta situación las empresas optan

por acceder a las solicitudes de las comunidades en cuanto a entrega de donaciones ya sea en efectivo, o compra de bienes para mejorar su calidad y en algunos casos hasta la educación de la zona mediante compra de PC's , así como también construcción de carreteras si bien es cierto estas comunidades no son agente receptoras de donaciones según el MEF estos gastos que desembolsan las empresas en esta pre operativa es sumamente necesario para poder poner en marcha el proyecto, sin embargo muchas veces las empresas no cuentan con mayor sustento que un acta de entrega de parte de las comunidades pero según la Administración Tributaria son catalogados como actos de liberalidad.

Considero pertinente que la Administración Tributaria debe evaluar la deducibilidad de estos gastos ya que realmente son causales, y ante la carencia de sustento documentario por ejemplo en las entregas de dinero en efectivo están deben ser evaluadas por el legislador para idear la manera idónea de poder apoyar al contribuyente para su deducción y de esta manera los contribuyentes no pierdan escudo fiscal.

2.2.2 Glosario de términos

SUNAT. **Declaración y pago del impuesto a la renta.** Disponible en:

<http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/formalizacion/declaraciones/38-trabajadores-independientes/formalizacion/declaraciones/116-declaracion-y-pago-del-impuesto-a-la-renta-anual-ti.html>. Artículo web. Consultada el

10 de Junio del 2016

Impuesto a la renta

El Impuesto a la Renta es un tributo que se determina anualmente y considera como "ejercicio gravable" aquel que comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año. Grava las rentas que provengan de la explotación de un capital (bien mueble o inmueble), las que provengan del trabajo realizado en forma dependiente e independiente, las obtenidas de la aplicación conjunta de ambos factores (capital y trabajo), así como las ganancias de capital.

BRAVO CUCCI JORGE. Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta. Cuaderno Tributario N° 22 VII en la Jornada Nacional de Tributación. Vol 22: 63 a 72. Julio 2002

"El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta.

Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, en la manifestación de riqueza directa denominada "renta" que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del impuesto a la Renta se relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato en sí mismo"

IFRS FOUNDATION. Normas Internacionales de Información Financiera. Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013

Gastos pre-operativos

El párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad; en adelante NIC 38 "Activos Intangibles" establece que

"Desembolsos relacionados con la generación de beneficios futuros pero que no implican la adquisición o creación de un activo tangible o intangible, los referidos desembolsos deben tratarse como gasto en el periodo en que se incurren"

De lo leído puedo concluir que existen dos clases de gastos pre operativos, que se manifiestan de la siguiente manera en el presente trabajo de investigación:

a) Gasto Pre Operativo Directo:

Se refiere a aquellos gastos directamente relacionados con el proyecto que la empresa GA SAC registra como gasto de acuerdo a lo señalado en el párrafo 69 de la NIC 38 "Intangibles" debido a que a pesar de que se trabaje en los proyectos y se haya descubierto la factibilidad, el Estado peruano no ha aprobado la concesión para su uso por parte de la empresa (control) y no se puede considerar aún como un intangible.

b) Gasto Pre Operativo Indirecto:

Se refiere a aquellos gastos de naturaleza administrativa que no contribuyen directamente en la ejecución del proyecto tales como los gastos de apertura de la empresa como son por ejemplo, servicios contables etc.

IFRS FOUNDATION. **Normas Internacionales de Información Financiera**. Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013

Activos Intangibles

Párrafo 12

Satisface el criterio de identificabilidad, esto es:

- a) Es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, o con un activo o un pasivo asociado; o

- b) Surge de un contrato o de otros derechos legales, sin considerar si tales derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Párrafo 13

Control sobre el activo, requiere que se tenga el poder de obtener beneficios económicos futuros y pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Esta capacidad para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

Párrafo 17

Genere beneficios económicos futuros, tales como los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros que se deriven del uso del activo por parte de la empresa.

Los criterios para su reconocimiento.

Párrafo 21

Se reconocerá si, y solo si:

- Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la empresa;

- El costo del activo puede ser medido confiablemente

GARCIA MULLIN, JUAN ROQUE. **“Manual del Impuesto a la Renta”**.

Buenos Aires. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. 1978

Principio de Causalidad

“En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.”

PICÓN GONZALES, JORGE LUIS. **“Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo...”**. Dogma ediciones. Lima, 2007

“... la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente). Debe tenerse presente que este principio no se considerará incumplido con la falta de consecución del efecto buscado con el gasto o costo, es decir, se considerará que un gasto cumplirá con el principio de causalidad, aún cuando no se logre la generación de la renta”

ÁBREU J. L. y M. BADI. ***Análisis del concepto de responsabilidad social empresarial***. México D.F. International Journal of Good Conscience. 2006

Responsabilidad Social

“Se puede conceptualizar a la responsabilidad social empresarial como “el estado de conciencia de la empresa en el cual para su toma de decisiones se compromete a hacer lo correcto, en el momento correcto, en el lugar correcto y con los medios correctos para obtener los resultados correctos dentro de un marco de desarrollo sustentable que respete el equilibrio entre la sociedad, la naturaleza y la rentabilidad empresarial.

La implementación de prácticas de RSE es beneficiosa para la empresa en términos de rentabilidad del negocio y en términos de valor para la empresa y sus accionistas”

INSTITUTO PACIFICO. Análisis Financiero en las empresas. Lima.

Editorial Pacífico.2015

Ratios Financiero

Uno de los instrumentos más usados y de gran utilidad para realizar el análisis financiero de las empresas es el uso de las razones financieras ya que estas pueden medir en un alto grado la eficacia y comportamiento de la empresa y además ser comparables con las de la competencia, constituyendo una herramienta vital para la toma de decisiones.

Matemáticamente, un ratio es una razón. Esta razón financiera, es una relación entre dos cifras extraídas de los estados financieros que buscar tener una medición de los resultados internos y

externos de una empresa. Proveen información que permite tomar decisiones acertadas.

MARTINEZ RUEDA HUMBERTO. Indicadores Financieros y su interpretación. Disponible en

[http://webdelprofesor.ula.ve/economia/mendezm/analisis%20I/Indicadores Financieros.pdf](http://webdelprofesor.ula.ve/economia/mendezm/analisis%20I/IndicadoresFinancieros.pdf) . Artículo web. Consultada 15 de Junio del 2016

Ratios

Las razones o indicadores financieros son el producto de establecer resultados numéricos basados en relacionar dos cifras o cuentas bien sea del Balance General y/o del Estado de Pérdidas y Ganancias. Los resultados así obtenidos por si solos no tienen mayor significado ; sólo cuando los relacionamos unos con otros y los comparamos con los de años anteriores o con los de empresas del mismo sector y a su vez el analista se preocupa por conocer a fondo la operación de la compañía, podemos obtener resultados más significativos y sacar conclusiones sobre la real situación financiera de una empresa. Adicionalmente, nos permiten calcular indicadores promedio de empresas del mismo sector, para emitir un diagnóstico financiero y determinar tendencias que nos son útiles en las proyecciones financieras.

INSTITUTO PACIFICO. Análisis Financiero en las empresas. Lima. Editorial Pacífico.2015

Análisis Financiero

Es cierto que la contabilidad refleja la realidad económica y financiera de la empresa, por ello es necesario interpretar y analizar esa información para poder entender el comportamiento de los recursos de la empresa. Cada componente de un estado financiero tiene un significado y en efecto dentro de la estructura contable y financiera de la empresa, efecto que se debe identificar y de ser posible, cuantificar. Esta información nos sirve poco si no la interpretamos, si no la comprendemos y es ahí donde surge la necesidad de su análisis. Pues bien, el análisis financiero es el estudio que se realiza de la información contable mediante la utilización de razones financieras que permiten establecer conclusiones.

Métodos del Análisis Financiero

1. Análisis Vertical

Es tipo de análisis consiste en determinar la participación de cada una de las cuentas de los estados financieros con referencia sobre el total de activos o total patrimonio para el balance general, o sobre el total de ventas para el estado de resultados.

INSTITUTO PACIFICO. Análisis Financiero en las empresas. Lima.

Editorial Pacífico.2015

Ratios de Solvencia

Llamados también ratios de endeudamiento. Son aquellos que cuantifican la capacidad de la empresa para generar fondos y cubrir sus deudas: intereses financieros, pago del principal, costo de créditos, etc., de mediano o largo plazo. Estas razones muestran la participación de los acreedores y los socios respecto de los recursos de la empresa.

MARIA JESUS SANTIAGO. **Análisis de liquidez y solvencia**. Disponible en:

<http://www.gmconsulting.pro/blogideasparasunegocio/analisis-de-liquidez-y-solvencia/> articulo web. Consultada 10 de Junio del 2016

Ratios de Estabilidad

Este ratio deberá dar menor que 1, de lo contrario significaría que parte del activo corriente se financia con pasivo no corriente, ello implica llevar a la empresa a una situación de concurso de acreedores.

Si es menor que 1 una parte de los recursos permanentes van a financiar una parte del activo corriente, esta es la situación normal de una empresa estructurada.

Ratio de Estabilidad: $\text{Activo Corriente} / \text{Pasivo no corriente}$

INSTITUTO PACIFICO. **Análisis Financiero en las empresas**. Lima. Editorial Pacífico.2015

Ratios de Rentabilidad

Son razones que evalúan o miden la capacidad de la empresa para generar utilidades, a través de los recursos que emplea, sean estos propios o ajenos, y, por otro lado, la eficiencia de sus operaciones en un determinado periodo. Al igual que los ratios mencionados anteriormente son de suma importancia porque permiten evaluar el resultado de la eficacia en la gestión y administración de los recursos económicos y financieros de la empresa. Miden la eficiencia de la administración a través de los rendimientos generados sobre las ventas y sobre la inversión.

INSTITUTO PACIFICO. Análisis Financiero en las empresas. Lima. Editorial Pacífico.2015

Ratios de Liquidez

Estos índices miden la capacidad de la empresa para cumplir con sus obligaciones a corto plazo, en función a la capacidad que tiene para hacer frente a sus obligaciones, derivadas del ciclo de producción.

IFRS FOUNDATION. **Normas Internacionales de Información Financiera**. Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013

NIC 38 Intangibles

Párrafo 8

Amortización

Es la es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Imponible Amortizable

Es el costo de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

Valor Residual

Es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su venta o disposición por otra vía , después de haber deducido los costos estimados para su venta o disposición por otra vía, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida Útil

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

IFRS FOUNDATION. Normas Internacionales de Información Financiera. Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Párrafo 5

Diferencia Temporarias

Son las divergencias entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporales pueden ser:

- **Diferencias temporarias imponibles:** son aquellas diferencias temporales que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado
- **Diferencias temporaria deducibles:** son aquellas diferencias temporales que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado

Resultado contable

Es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el Impuesto a las Ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal

Es la ganancia (pérdida) de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias

Es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente

Es la cantidad a pagar (recuperar) por el Impuesto a las Ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del período.

Pasivos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionadas con:

- a) Diferencias temporarias deducibles.
- b) La compensación de pérdidas obtenidas en períodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- c) Compensación de créditos no utilizados procedentes de períodos anteriores.

HIRACHE FLORES LUZ. Diferencias permanentes y temporales NIC 12 - Impuesto a las Ganancias, en Actualidad Empresarial.N° 248: IV 7 a IV 10.Febrero 2012

Diferencia Permanente

Si bien es cierto estas diferencias no están definidas en la NIC 12, se encuentran dentro del alcance de esta norma, ya que se generan en la determinación del impuesto a las ganancias, en Perú denominado Impuesto a la Renta. Las diferencias permanentes

están compuestas por los costos o gastos NO DEDUCIBLES porque no cumplen con el principio de causalidad, así como de los INGRESOS exonerados o inafectos; al respecto, la norma tributaria nos brindará mayor información sobre estos, en los artículos 19° y 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

GARCIA QUISPE JOSÉ LUIS. Arrastre de la Pérdida Tributaria en Actualidad Empresarial. N° 202. Primera Quincena Marzo 2010

Sistema de Compensación de Pérdidas B

Mediante este sistema de arrastre se destaca los siguientes puntos:

- a) Se permite compensar hasta el 50% de la Renta Neta obtenida en los siguientes ejercicios.
- b) No hay un plazo máximo para agotar el importe de la Pérdida Tributaria.
- c) Mediante esta forma de compensación se llega a emplear toda la pérdida tributaria.

CAPITULO III

VARIABLES E HIPÓTESIS

3.1 Variables de la investigación

En el presente trabajo de investigación hemos identificado como tales las siguientes variables:

Variable Independiente (X): Tratamiento Tributario de los gastos pre-operativos

Variable Dependiente (Y): Situación Financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC

3.1.1 Variable independiente

NICOLAS BUITRAGO. **Clasificación de las variables estadísticas.**

Disponible en:

<https://nicolasbuitragoesatdistica.wordpress.com/author/nicolasbuitri/>

Artículo web. Consultada el 16 de Junio del 2016

Una variable independiente es aquella cuyo valor no depende del de otra variable. Son las que el investigador escoge para establecer agrupaciones en el estudio, clasificando intrínsecamente a los casos del mismo. La variable independiente en una función se suele representar por "X".

- Variable Independiente (X): Tratamiento Tributario de los gastos pre-operativos

3.1.2 Variable dependiente

NICOLAS BUITRAGO. **Clasificación de las variables estadísticas.**

Disponible en:

<https://nicolasbuitragoesatdistica.wordpress.com/author/nicolasbuitri/>

Artículo web. Consultada el 16 de Junio del 2016.

Una variable dependiente es aquella cuyos valores dependen de los que tomen otra variable. La variable dependiente es el factor que es observado y medido para determinar el efecto de la variable independiente. La variable dependiente en una función se suele representar por "Y".

- Variable Dependiente (Y): Situación Financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC

3.2 Operacionalización de variables

TABLA 1 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Variables	Dimensiones	Indicadores
Variable Independiente(X) Tratamiento Tributario de los Gastos Pre Operativos	Gastos Pre Operativos Directos Gastos Pre Operativos Indirectos	- Ley del Impuesto a la Renta - Reglamento de la LIR - NIC 38 - Resoluciones Tribunal Fiscal

<p>Variable Dependiente(Y) Situación Financiera de la Empresa Hidroeléctrica GA SAC</p>	<p>Situación Financiera aplicando NIC 12</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Análisis Vertical del Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados - Análisis Comparativo de Ratios de Solvencia - Análisis Comparativo de Ratios de Estabilidad - Análisis Comparativo de Ratios de Liquidez
---	--	---

3.3 Hipótesis general e hipótesis específicas

3.3.1 Hipótesis general

- El tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12

3.3.2 Hipótesis específicas

- El tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12
- El tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12

CAPITULO IV

METODOLOGIA

4.1 Tipo de Investigación

4.1.1 Tipo

ARIAS FIDIAS. El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración. Caracas. Editorial Episteme.1999

"Investigación Descriptiva: consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o suceso con establecer su estructura o comportamiento"

Teniendo en cuenta lo citado anteriormente por el autor Arias se procede a comentar que la presente investigación es de tipo descriptiva, ya que tiene como propósito describir como incide el tratamiento tributario de los gastos pre operativos que incurren la empresa del sector hidroeléctrico GA SAC en la situación financiera de la empresa cuando se aplica la NIC 12.

4.2 Diseño de la investigación

HERNÁNDEZ SAMPIERI, FERNANDEZ COLLADO Y BAPTISTA LUCIO. Metodología de la Investigación. México D.F. Mc Graw-Hill/Interamericana.2006

“Diseño No Experimental: es la que se realiza sin manipular deliberadamente variables; lo que se hace en este tipo de investigación es observar fenómenos tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos. En un estudio no experimental no se construye ninguna situación sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente”

“Los estudios no experimentales pueden ser de dos tipos transversal y longitudinal.

- a) Diseño Transversal: recolectan datos en un sólo momento, en un único tiempo. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. Los diseños transversales descriptivos tienen como objetivo indagar la incidencia y los valores que se manifiestan una o más variables dentro del enfoque cuantitativo”

Teniendo en cuenta lo citado anteriormente por los autores se procede a comentar que la presente investigación es no experimental ya que consistió en observar un caso para luego analizarlo, diseño transversal porque se recolectaron datos en un solo momento, es decir se recolecto datos del ejercicio 2015 y además se describió las variables y se analizó su incidencia en un determinado momento. A través del análisis documental ya que se indago en material de índole tributario como la Ley

del Impuesto a la Renta y su Reglamento así como también en material de índole contable como las Normas Internacionales de información Financiera.

4.3 Población y muestra

4.3.1 Población

La información financiera de la empresa GA SAC

4.3.2 Muestra

HERNÁNDEZ SAMPIERI, FERNANDEZ COLLADO Y BAPTISTA LUCIO.

Metodología de la Investigación. México D.F. Mc Graw-Hill/Interamericana.2006

“Muestra no probabilística o dirigida: Subgrupo de la población en la que la elección de los elementos no depende de la probabilidad sino de las características de la investigación”

En la presente investigación se optó por una muestra no probabilística por las características de la investigación.

La información financiera del período 2015 de la empresa GA SAC

4.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

4.4.1 Técnicas

ARIAS FIDIAS. El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración. Caracas. Editorial Episteme.1999

"Las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o maneras de obtener la información. Son ejemplos de técnicas; la observación directa, la encuesta en sus dos modalidades (entrevista o cuestionario), el análisis documental, análisis de contenido, etc."

De lo anteriormente citado se procede a comentar que en la presente investigación se utilizó las siguientes técnicas:

- **Análisis Documental:** Se utilizaron las fichas bibliográficas con el fin de analizar el material doctrinario, normas tributarias y contable; así como el análisis jurisprudencial.
- **Observación:** Se utilizaran como medio de observación los estados financieros.
- **Encuesta:** Por medio de esta técnica se pudo obtener datos de varias fuentes, para poder sintetizar la información.

4.4.2 Instrumentos

ARIAS FIDIAS. El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración. Caracas. Editorial Episteme.1999

"Los instrumentos son los medios materiales que se emplean para recoger y almacenar la información"

De lo anteriormente citado se procede a comentar que en la presente investigación se utilizó los siguientes instrumentos:

- **Guía de análisis bibliográfico:** El análisis documental se empleó para localizar y obtener información relevante de los contenidos

documentales como apoyo ante cualquier duda relacionada con la investigación.

- **Fichas de investigación:** Permitieron anexar los aspectos más relevantes de los contenidos de las normas tributarias y revistas especializadas.
- **Estados Financieros:** Fueron instrumentos útiles para efectuar el análisis de la información financiera.
- **Cuestionario:** El cuestionario fue un instrumento complementario de la investigación útil para recoger información en un tiempo relativamente breve.

4.5 Procedimientos de recolección de datos

Para el presente trabajo de investigación ha sido necesario el análisis documental de la norma tributaria a través de la lectura de la norma y la jurisprudencia así como también las normas internacionales de información financiera, además se ha tomado en cuenta la técnica de la observación la cual ha sido necesario para el análisis financiero a través de la aplicación de ratios financieros, lo que ha permitido obtener información necesaria para lograr los objetivos de la investigación. Aunado a ello como forma complementaria se ha tenido el cuestionario que es válido y confiable ya que se utilizó el juicio de los expertos.

4.6 Procesamiento estadístico y de análisis de datos

Para el procesamiento de datos se utilizó el programa Excel 2010, de la información recopilada del análisis de los estados financieros, a través del análisis vertical, comparación de ratios financieros y análisis tributario de los gastos pre operativos, así mismo se utilizaron tablas y gráficos para la comparación de los ratios. De forma complementaria se empleó el SPSS para validar la confiabilidad del instrumento (cuestionario) a través del Alfa de Cronbach.

CAPITULO V

RESULTADOS

5.1 Presentación, análisis tributario, análisis contable e interpretación de los Gastos Pre Operativos de la Empresa G.A SAC

5.1.1 Presentación de la empresa

La Empresa GA S.A.C se dedica a operar en los campos de generación, transmisión y/o distribución eléctrica; así como a la promoción de las inversiones en obras de infraestructura para la transmisión de generación y comercialización de energía.

Al 31 de diciembre de 2015 las operaciones de la empresa principalmente se limitan a las actividades de gestión y puesta en marcha de los proyectos, de acuerdo a los compromisos asumidos.

Los Proyectos están ubicados en el valle de Monzón, a tres horas de la ciudad de Tingo María en la región Huánuco. Las centrales se conectarán a la subestación de Tingo María a través de una misma línea de transmisión de 60 km en 138 kV

I. Proyecto A

La empresa cuenta con un contrato de concesión definitiva otorgada por el Ministerio de Energía y Minas (MEM) por el suministro de energía por 20 años para este proyecto; ya que se

demonstró anteriormente la factibilidad del proyecto en mención, la fecha de culminación de construcción se estima Diciembre del 2020. Al cierre del ejercicio 2015 aún no se inicia la construcción del mismo pero se tiene conocimiento que este será tercerizado a una empresa constructora. Se estima que la central tiene capacidad del 8.4 M.W.

II. Proyecto B

La empresa aún no cuenta con un contrato de concesión definitiva otorgada por el Ministerio de Energía y Minas (MEM) por este proyecto, sin embargo a la fecha la empresa presentó al Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES), el Estudio de Pre-operatividad de la Central Hidroeléctrica B, el cual fue aceptado y comunicado a la empresa mediante carta COES/D/DP-XXX-2015. En agosto de 2015, se inició el trámite de Solicitud de Concesión con Registro XXXXXX. En noviembre se emite el Oficio No. XXX-2015-MEM-DGE en el cual se envía el proyecto del Contrato de Concesión No XXX-2015. A la fecha la Empresa se encuentra a la espera de la Resolución de Concesión Definitiva RER por una central de 19 MW.

5.1.2 Análisis Tributario del Caso

La Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) señala lo siguiente:

Dado que el inciso g) del Artículo 37 de la LIR, establece lo siguiente:

“Los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales, los gastos pre operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el período máximo de diez (10) años”.

Sin embargo, el inciso d) del Artículo 21° del Reglamento establece lo siguiente:

“La amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en el que se inicie la producción o explotación”

Así mismo el informe N.° 132-2015-SUNAT/5D0000 señala que:

“Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años”

Sin embargo se puede observar que en la LIR y ni su Reglamento señala una definición explícita para los “gastos pre operativos”, como se mencionó anteriormente las medidas adoptadas por el legislador limitan la deducción de los gastos pre operativos condicionándolas al inicio de la producción o explotación por parte de la empresa, lo que trae como consecuencia la problemática de no imputar los gastos de acuerdo al

principio del devengado. Ante la limitación que no es del todo clara y específica debido a que la LIR ni su Reglamento definen de manera explícita el término “gastos pre operativos”, debemos recurrir a las normas contables como norma supletoria en aplicación a lo estipulado en la norma IX “Aplicación supletoria de los Principios del Derecho” del Código Tributario que señala que:

“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

Por lo antes expuesto se procede a comentar lo siguiente:

El párrafo 69 de la Norma Internacional de Contabilidad; en adelante NIC 38 “Activos Intangibles” establece que

“Desembolsos relacionados con la generación de beneficios futuros pero que no implican la adquisición o creación de un activo tangible o intangible, los referidos desembolsos deben tratarse como gasto en el periodo en que se incurren”

Si bien es cierto, la LIR y su Reglamento no definen en concreto el concepto de gasto pre operativo, lo cual genera incertidumbre a la empresa, en materia tributaria lo cual genera un impacto en la Determinación del Impuesto a la Renta (en adelante IR) y la situación

financiera de la empresa, nos lleva a recurrir a las normas contables. En este sentido, la presente tesis propone una clasificación de los gastos pre operativos para lo cual deberá recurrir a las normas contables, para poder determinar el tratamiento tributario de los gastos pre operativos y su incidencia en la situación financiera de la empresa. Por ende ante la no definición por parte del ente fiscal se propone la siguiente clasificación:

Gasto pre operativo directo

Se refiere a desembolsos relacionados directamente con el bien futuro; y que son estrictamente necesarios para el desarrollo de la central hidroeléctrica, sin embargo estos no son reconocidos aún como activos debido a no cumplen los requisitos formales para considerarse como tal.

Por ejemplo:

Gasto pre operativo indirecto

Se refiere a desembolsos relacionados indirectamente con el bien futuro; y que no son estrictamente necesarios para el desarrollo y construcción de la central hidroeléctrica, y tampoco implican la adquisición o creación de un activo tangible o intangible.

5.1.3 Análisis Contable del caso

La empresa GA S.A.C registra sus operaciones que son relacionados a sus proyectos de la siguiente manera

Proyecto A:

Como este proyecto ya cuenta con el contrato de concesión otorgado por el Ministerio de Energías y Minas(en adelante MEM)

aquellos gastos relacionados directamente con este proyecto la empresa lo registra como un Intangible siempre que estos cumplan con los requisitos estipulados por el párrafo 69 de la NIC 38 Intangibles, de tener gastos relacionados al proyecto pero que no generan ni crean un activo lo reconocen como gasto cuando estos ocurren a efectos del devengado.(gastos pre operativos indirectos)

Proyecto B:

El proyecto B aún no cuenta con la concesión definitiva otorgada por el MEM, con la cual la empresa podrá explotar sus recursos hídricos y por lo tanto generar beneficios económicos futuros podemos concluir que al cierre del 2015 aún la empresa no cuenta con el **“control”** del mismo, requisito indispensable para reconocer un Intangible según NIC 38, a razón de ello la empresa reconoce los desembolsos como gasto, para lo cual emplea la clasificación de gastos pre operativos directos(aquellos gastos estrictamente necesarios directos al proyecto) y los gastos pre operativos indirectos (aquellos gastos que se desarrollan en la etapa pre operativa que no crean ningún activo, tales como gastos de administrativos y legales sin embargo se realizan para el mantenimiento de la empresa)

Procedo a detallar los gastos que incurre la empresa

a) Planillas

La empresa GA S.A. de acuerdo a su giro de negocio debe contar con personal de campo, por ello cuenta con plana operativa y administrativa.

- En la plana administrativa, cuenta con un Gerente de Administración y Finanzas, Staff Contable y Secretaria.
- En la plana operativa, cuenta con ingenieros que están en constante operatividad para los análisis de investigación, desarrollo, pre-factibilidad y factibilidad.
- El reconocimiento contable de la planilla del personal administrativo se refleja en el gasto (visualizar en la página 131 el Estado de Resultados por Naturaleza) en el concepto Gastos de Personal para el caso del Proyecto A y B(gastos pre operativos indirectos); sin embargo el personal operativo del Proyecto A se reconoce como un Intangible debido a que a la fecha ya se cuenta con la concesión otorgada por el MEM y debido a que ellos son estrictamente necesarios para la puesta en marcha del Proyecto A.
- Sin embargo no ocurre lo mismo con el personal operativo destinado al Proyecto B, ya que este proyecto aún no cuenta con la concesión otorgada por el MEM, por lo tanto aún no tiene el "control" del mismo, por ello se reconoce como gasto pre operativo directo pero mediante los centros de costos se diferencian aquellos gastos de los Proyecto A y B.

A continuación se muestra un ejemplo de los asientos realizados en la contabilidad:

Cuenta-Detalle		Importe	Debe	Haber
1				
62.-	Gastos de Personal, Directos y Gerentes			
621.-	Remuneraciones		35,937.97	
6211.-	Sueldos y Salarios			
621110	Administrativo-Proyecto A	3,297.06		
621111	Administrativo-Proyecto B	3,297.06		
621112	Operativo-Proyecto B	26,376.50		
627.-	Seguridad y Previsión Social			
6271.-	Regimen de Prestaciones de Salud			
627110	Regimen de Prestaciones de Salud-Administrativo Proyecto	296.74		
627111	Regimen de Prestaciones de Salud-Administrativo Proyecto	296.73		
627112	Regimen de Prestaciones de Salud-Operativo Proyecto B	2,373.88		
40.-	Tributos y Aport.al Sist.de Pens y Salud por Pagar			19,448.49
401.-	Gobierno Central			
4017.-	Impuesto a la Renta			
401713	Renta de 5ta Categoría	12,711.30		
403.-	Instituciones Públicas			
4031.-	ESSALUD			
403111	ESSALUD	2,967.36		
4032.-	ONP			
41.-	Remuneraciones y Participaciones por Pagar			
411.-	Remuneraciones por Pagar			
4111.-	Sueldos y Salarios por Pagar			
411111.	Sueldos por Pagar			3,297.89
411112.	Salarios por Pagar			13,191.59
x/X	Por la provisión de la planilla del mes de diciembre			

Cuenta-Detalle		Importe	Debe	Haber
2				
62.-	Gastos de Personal, Directos y Gerentes			12,032.97
621.-	Remuneraciones			
6214.-	Gratificaciones			
621410.	Administrativo-Proyecto A	549.51		
621411.	Administrativo-Proyecto B	549.51		
621412.	Operativo-Proyecto B	4,396.08		
6215.-	Vacaciones			
621510.	Vacaciones Administrativo-Proyecto A	274.75		
621511.	Vacaciones Administrativo-Proyecto B	274.76		
621512.	Vacaciones Operativo-Proyecto B	2,198.05		
6261.-	Bonificaciones			
62611.-	Bonificaciones			
626111.	Bonificaciones Administrativo-Proyecto A	104.27		
626112.	Bonificaciones Administrativo-Proyecto B	104.28		
626113.	Bonificaciones Operativo-Proyecto A	834.21		

629.- Beneficios Sociales de los Trabajadores		
6291.- Compensación por tiempo de Servicio		
629110. CTS-Administrativo Proyecto A	274.75	
629111. CTS-Administrativo Proyecto B	274.75	
627112. CTS-Operativo Proyecto B	2,198.05	
41.- Remuneraciones y Participaciones por Pagar		12,032.97
411.- Remuneraciones por Pagar		
4114.- Gratificaciones por Pagar		
411411. Gratificaciones por Pagar	6,537.86	
4115.- Vacaciones por Pagar		
411511. Vacaciones por Pagar	2,747.56	
415.- Beneficios Sociales de los Trabajadores por Pagar		
4151.- Compensación por tiempo de Servicio		
415111. CTS por Pagar	2,747.55	

x/X Por la provisión de los beneficios sociales del mes de diciembre

b) Viáticos

Los trabajadores operativos de la empresa GA S.A.C están permanentemente en los proyectos, por ello generan gastos de alimentación, viajes y movilidades donde la empresa los reconoce como gasto ya que estos gastos no crean ni adquieren activos directamente. Cabe resaltar que en las rendiciones que presentan los trabajadores no todos cuentan con documentación sustentatoria, debido a que en los lugares donde se encuentran

63.- Gastos de Servicios Prestados por Terceros		63,045.00
6315.- Otros Gastos de Viaje		
631510.- Pasajes Nacionales	63,045.00	
40.- Tributos y Aport. al Sist. de Pens. y Salud por Pagar		10,213.29
401.- Gobierno Central		
4011.- Impuesto General a las Ventas		
401111.- IGV- Cuenta Propia	10,213.29	
42.- Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros		73,258.29
421.- Facturas y otros comprobantes por Pagar		
4212.- Comprobantes por Pagar - Emitidas		
421211.- M.N. Comprobantes por Pagar - Emitidas	73,258.29	
x/x Por el registro de los pasajes de los ingenieros		
2		
63.- Gastos de Servicios Prestados por Terceros		7,500.00
631.- Transportes, correos y gastos de viaje		
6313.- Gastos de Viaje		
631410.- Alimentación	6,500.00	
631513.- Movilidad Nacional	1,000.00	
42.- Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros		7,500.00
421.- Facturas y otros comprobantes por Pagar		
4211.- Comprobantes por Pagar - No Emitidas		
421111.- M.N. Comprobantes por Pagar - No Emitidas	7,500.00	
x/x Por la anotación de los gastos por alimentos y movilidades de los ingenieros		

ubicados los proyectos no emiten comprobantes de pago por lo rústico de la zona.

c) Servicio de Transporte

El desplazamiento de los ingenieros y las herramientas son necesarios para los estudios que tienen que realizar en la empresa; por ello GA S.A.C solicita servicio de transporte para sus necesidades operarias. A continuación se muestra un ejemplo del asiento realizado en la contabilidad:

Cuenta - Detalle	Importe	Debe	Haber
63.- Gastos de Servicios Prestados por Terceros		3,000.00	
6311.- Transporte			
631111.- Serv. de Transp. de Carga	3,000.00		
40.- Tributos y Aport. al Sist. de Pens. y Salud por Pagar		540.00	
401.- Gobierno Central			
4011.- Impuesto General a las Ventas			
401111.- IGV- Cuenta Propia	540.00		
42.- Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros			3,540.00
421.- Facturas y otros comprobantes por Pagar			
4212.- Comprobantes por Pagar - Emitidas			
421211.- M.N. Comprobantes por Pagar - Emitidas	3,540.00		
x/x Por el registro de los pasajes de los ingenieros			

d) Donaciones

En la actualidad en el Perú a pesar de tener autorización por parte del Estado para trabajar en el proyecto A, primero debe tener aceptación social en las zonas aledañas. En consecuencia, para evitar futuros inconvenientes con las comunidades de las zonas, la empresa realiza actividades de responsabilidad social y con ello se obtiene la confianza de los lugareños y para que ellos permitan

seguir trabajando en los proyectos de inversión que cuenta la empresa.

El apoyo social se realiza mediante donaciones en efectivo y en bienes de acuerdo a sus necesidades que planteen a la empresa.

A continuación se muestra un ejemplo de asientos realizados en la contabilidad:

Cuenta-Detalle	Importe	Debe	Haber
1			
65.- Otros Gastos de Gestión		4,000.00	
6591 - Otros Gastos de Gestión			
659190.- Otros Gastos de Gestión	4,000.00		
10.- Efectivo y Equivalente de efectivo			4,000.00
104.- Cta. Cte. Instituc.Financieras			
1041.- Cta. Cte. Operativas			
104113.- Banco Scotiabank M.N. 000-XXX8130	4,000.00		

Cuenta-Detalle	Importe	Debe	Haber
2			
65.- Otros Gastos de Gestión		3,000.00	
6591 - Otros Gastos de Gestión			
659190.- Otros Gastos de Gestión	3,000.00		
42.- Cuentas por Pagar Comerciales - Terceros			3,000.00
421.- Facturas y otros comprobantes por Pagar			
4212.- Comprobantes por Pagar - Emitidas			
421211.- M.N. Comprobantes por Pagar - Emitidas	3,000.00		

5.1.4 Interpretación del Caso

La empresa GA S.A.C anota los desembolsos directamente relacionados al proyecto A como Intangibles siempre que estos cumplan con los requisitos estipulados en el párrafo 69 de la NIC 38, ya que con respecto al proyecto A ya se cuenta con el contrato de concesión otorgado por el

MEM. Así mismo la empresa anota los desembolsos del proyecto B relacionados con el mismo como gastos pre-operativos de acuerdo a lo señalado en el párrafo 69 de la NIC 38 "Intangibles" debido a que a pesar de que se trabaje en los proyectos y se haya descubierto la factibilidad, el Estado peruano no ha aprobado el contrato de concesión para su uso por parte de la empresa es decir la empresa aún no tiene el control del mismo requisito indispensable para el reconocimiento como intangible y no se puede aún considerar como tal. Para ello realiza una clasificación entre **gastos pre operativos directos e indirectos.**

Gasto pre operativo directo

Se refiere a desembolsos relacionados directamente con el bien futuro; y que son estrictamente necesarios para el desarrollo de la central hidroeléctrica, sin embargo estos no son reconocidos aún como activos debido a no cumplen los requisitos formales para considerarse como tal.

Gasto pre operativo indirecto

Se refiere a desembolsos relacionados indirectamente con el bien futuro; y que no son estrictamente necesarios para el desarrollo y construcción de la central hidroeléctrica, y tampoco implican la adquisición o creación de un activo tangible o intangible.

En referencia al tratamiento impositivo de los gastos pre-operativos presentados en el punto anterior, se consideran lo siguiente:

- Los **gastos de planilla del personal administrativo Proyecto A y B** se reconocen como gastos según el devengue de los mismos. (*gastos pre operativo indirectos*). Aquellos gastos pre operativos indirectos se consideraran en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 según efectos del devengado por lo tanto se deducirán en dicho ejercicio.
- Los **gastos de planilla del personal operativo del Proyecto A** se reconocen como **intangibles** debido a que estos son estrictamente necesarios para realización del proyecto y ya cuentan con el control del proyecto otorgado mediante contrato de concesión con el MEM.
- Así mismo los desembolsos como **permisos, licencias, derechos de servidumbre, derechos de uso de terrenos, estudios de impacto ambiental y servicios de monitoreo arqueológico necesarios para desarrollo y construcción de la C.H del Proyecto A** se reconocen como **intangibles**, si desembolsos similares se realizarán en el **Proyecto B** serían tratados como **gasto pre operativo directo** ya que no se puede reconocer como **intangible** ya que aún no se ha firmado el contrato. (No hay control requisito fundamental según NIC 38 para su reconocimiento)
- Los **gastos de planilla del personal operativo del Proyecto B** se reconocen como *gastos pre operativo directos* debido a que aún no cuentan con el control del proyecto al no contar con el contrato de concesión, cabe mencionar que estos gastos son directos ya que son

estrictamente necesarios para la puesta en marcha del proyecto, en el presente ejercicio dichos gastos se adicionaran en la determinación del impuesto a la renta, vía papeles de trabajo se tendrá el control de los mismos los cuales serán deducibles desde la fecha de inicio de explotación o producción y la empresa tendrá la opción de deducir en el plazo de 1 año o máximo 10.

- La **alimentación que se realiza en los proyectos:**(*gasto pre operativo indirecto*) En ocasiones un colaborador de la empresa compra bebidas y alimentos no perecibles para todos los demás empleados. El inconveniente es que las tiendas de las comunidades no cuentan con comprobantes de pago, es decir no pueden emitir boleta de venta ya que se mantienen en la informalidad. Por lo tanto dichos gastos son considerados como no deducibles. Este tratamiento es de acuerdo a lo señalado en el art. 37 inc. "J" de la LIR:

"Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago".

En consecuencia, en las rendiciones de los trabajadores que no se encuentra el sustento que se necesita para temas tributarios procederán a repararse en el ejercicio en el que ocurren dichos gastos.

- Las **donaciones realizadas a las comunidades:** Se realizan donaciones en efectivo o en bienes hacia las comunidades que se encuentran en los proyectos, éstas comunidades entregan el acta de

recepción de la donación, pero como la comunidad no se encuentra calificada como entidad calificada perceptora de donaciones por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, dichos gastos son no deducibles para efectos fiscales, de acuerdo a lo señalado en el art. 37 inc. "X" de la LIR que estipula los requisitos para la deducibilidad de los mismos en estos casos:

"Los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines:(i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT".

En consecuencia, la empresa también considera estos gastos como no deducibles tributariamente.

- **Los gastos del Proyecto B** del cual ya se ha determinado su factibilidad sin embargo aún no se tiene el control debido a que no se cuenta con el contrato de concesión otorgada por el MEM, dicho proyecto presenta gastos indirectos y directos ambos deducibles ya que se ha observado la potencialidad de generación de ingresos del futuro de bien, sin embargo aún aquellos gastos directos

estrictamente necesarios para llevar a cabo este proyecto no pueden activarse ya que aún no se cuenta con el control del mismo a no tener la **concesión definitiva de parte del MEM**, por lo que dichos gastos directos se deducirán en ejercicios futuros cuando se genere ingresos y los gastos indirectos si deben deducirse en el presente ejercicio ya que **no están directamente ligados a la generación de ingresos en el futuro** y tampoco contribuyen directamente en el desarrollo del mismo.

- **La Diferencia en Cambio** es deducible para efectos de la **Determinación del IR** de acuerdo al Artículo 61 de la LIR (incisos b, c, d) comentados anteriormente ya que se consideran como ganancia o pérdida en el periodo en que se generan, sea positiva o negativa ya que **no tiene naturaleza de ingreso o gasto**, sino que más bien es un incremento o pérdida patrimonial, según corresponda. Así lo ha establecido el Tribunal Fiscal en las RTF N° 974-5-2012 y RTF N° 1003-4-200. Por lo cual, la diferencia en cambio incurrida en el periodo pre operativo, sea positiva o negativa, debe afectar los resultados del periodo en el que ésta se genera.
- **Para el reconocimiento del Activo por impuesto diferido** la empresa realice la determinación del mismo tomando en cuenta las diferencias temporarias deducibles debido a que la base contable del pasivo es mayor a la base tributaria del pasivo en los siguientes casos como: Vacaciones y Provisión de Auditoría, así mismo en los casos de los activos estos suceden cuando la base contable del activo es menor a la

base tributaria del activo en los siguientes casos: Intangibles(Gastos Pre operativos Directos del Proyecto B) ya que para efectos contables no se ha reconocido contablemente un intangible por el proyecto B por ende la base contable en este caso es cero.

- Para efectos tributarios la empresa ha decidido **compensar la pérdida** neta total obtenida imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios posteriores, ya que ha optado por el **Sistema B de compensación**. La decisión de la empresa de optar por el Sistema B es en base a que los proyectos de inversión son a largo plazo al optar por el sistema B no hay fecha de caducidad para la compensación de pérdidas.
- Ya que la empresa ha decidido compensar la pérdida tributaria según el sistema B y en vista de que es necesario para la demostración de resultados la aplicación de la NIC 12, se procederá a reconocer el **activo por impuesto diferido de la pérdida tributaria**, la cual será compensada cuando la empresa genere ingresos la cual estima obtener utilidades en el 2021, dado que a la fecha se encuentra en etapa de desarrollo de ambos proyectos.
- Tomando en cuenta lo señalado anteriormente, en la propuesta de la definición explícita de gastos pre operativos (en base a la temporalidad en: directos e indirectos) se pretende reconocer un activo por impuesto diferido en aplicación de la NIC 12.Dicho activo por impuesto diferido

se hará efectivo en el 2021 cuando generé ingresos lo cual significa un futuro escudo fiscal. Si nos remitimos al párrafo 47 de la NIC 12 que nos señala que "Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación" de lo anteriormente comentado podemos concluir que el reconocimiento del activo por impuesto diferido de la pérdida tributaria y de los gastos pre operativos(intangibles) en este caso en concreto se efectuará con la tasa del 26%, ya que a partir del 2021 la tasa del Impuesto a la Renta es la mencionada, en el caso de las diferencias temporarias deducibles por vacaciones y provisión de auditoría estas se reconocerán con la tasa del 28% debido a que la empresa estima hacer efectivo el goce de vacaciones de sus colaboradores en el 2016, de igual forma se estima que la auditoría finalice en Mayo del mismo año, por ende ambos casos serán deducibles en el 2016 por ser gastos pre operativos indirectos una vez que ocurra lo antes mencionado.

- Cabe mencionar que el tratamiento tributario por si sólo sin la aplicación de la NIC 12 no con lleva el reconocimiento del activo por impuesto diferido lo que nos lleva a mostrar otra realidad económica

distinta, la cual procederemos a comparar para determinar cuál de las 2 es la más óptima.

TABLA 2 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

CLASIFICACION	CONCEPTO	MONTO	BASE LEGAL
	UTILIDAD(PERDIDA) SEGÚN BALANCE	-1,317,525	
	(+) ADICIONES		
P	Sanciones Fiscales	2,000.00	Base Legal: Inciso c) del Artículo 44° del TUO de la LIR.
P	Donaciones / Actos de Liberalidad	126,323.00	Base Legal: Artículo 44°, inciso d) del TUO de la LIR
P	Gastos sustentados en CP que no cumplen requisitos mínimos	35,284.00	Base Legal: Inciso j) del Artículo 44° del TUO de la LIR.
T	Gastos o Costos de segunda, cuarta, quinta categoría que no cumplen con las condiciones establecidas por la LIR.	9,943.00	Base Legal: Artículo 37° inc v) de la Ley del Impuesto a la Renta
P	Movilidad de trabajadores	1,786.00	Base Legal: Inciso a1) del artículo 37 de la ley e inciso v) del artículo 21 del reglamento " La planilla debiera contener todo los requisitos mínimos". INFORME N° 046-2008-
P	Intereses Presuntos	11,158.00	Base Legal: Informe N° 119-2008-SUNAT/280000. Artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, Art. 32° de la LIR.
T	Provisión por Servicios de Auditoría	21,600.00	Base Legal: Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta - RTF Nro. 8534-S-2001
P	Gastos de Ejercicios Anteriores	6,000.00	Base Legal: Artículo 18° del D.L. N° 299 Ley de Arrendamiento Financiero.
T	Los gastos de organización, gastos pre operativos iniciales, gastos pre operativos expansión de actividades(*)	195,081.00	Base Legal: Artículo 37°, inciso g) de la Ley del Impuesto a la Renta y Artículo 21° inciso d) del Reglamento
	Total Adiciones	409,175.00	
	Total Deducciones	0.00	
	PERDIDA NETA DEL EJERCICIO	-908,350.00	
	Base imponible antes participación de trabajadores	0.00	
	Participación de trabajadores 10%	0.00	
	BASE IMPONIBLE PARA IR	-908,350.00	

TABLA 3 : CALCULO ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO

EJERCICIO	DESCRIPCION	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	A/D	DIFERENCIA	TIPO DE DIFERENCIA	GENERA	MONTO
2015	VACACIONES	9,943.00	0.00	ADICION	9,943.00	DEDUCIBLE	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	2,784
2015	PROVISION AUDITORIA	21,600.00	0.00	ADICION	21,600.00	DEDUCIBLE	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	6,048
2015	GASTOS PRE OPERATIVOS-INTANGIBLES	0.00	195,081.00	ADICION	195,081.00	DEDUCIBLE	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	50,721
2015	PERDIDA TRIBUTARIA	0.00	0.00	ADICION	908,350.00	DEDUCIBLE	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	236,171
								295,724

Reconocimiento contable

Cuenta-Detalle	Importe	Debe	Haber
37 ACTIVO DIFERIDO		295,724	
371 Impuesto a la Renta Diferido			
3712 Impuesto a la Renta Diferido-Resultados			
88 IMPUESTO A LA RENTA			295,724
882 Impuesto a la Renta-Diferido			
8821 Impuesto a la Renta-Diferido			
x/X Reconocimiento del activo por impuesto diferido			

5.2 Diagnostico de la Situación Financiera de la empresa

5.2.1 Análisis del Estado de Situación Financiera

Para realizar el análisis financiero hemos utilizado el Estado de Situación de Situación Financiera (en adelante ESF) del 2015 como herramienta de recolección de información y hemos aplicado el Análisis Vertical como instrumento de procesamiento de información

GA S.A.C.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA Al 31 de Diciembre del 2015

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12		SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12		Variación
ACTIVOS					
ACTIVOS CORRIENTES					
Efectivo y Equivalentes de Efectivo	328,292.00	5.41%	328,292.00	5.69%	-0.003
Otras Cuentas por Cobrar (neto)	2,820,100.00	46.51%	2,820,100.00	48.90%	-0.024
Gastos Contratados por Anticipado	84,240.00	1.39%	84,240.00	1.46%	-0.001
Otros Activos	90,653.00	1.50%	90,653.00	1.57%	-0.001
TOTAL ACTIVOS CORRIENTES	3,323,285.00	54.81%	3,323,285.00	57.62%	-0.028
ACTIVOS NO CORRIENTES					
Propiedad, Planta y Equipo	17,054.00	0.28%	17,054.00	0.30%	0.000
Intangible	2,427,178.00	40.03%	2,427,178.00	42.08%	-0.021
Activo Por Impuesto Diferido	295,724.10	4.88%	0.00	0.00%	0.049
TOTAL ACTIVOS NO CORRIENTES	2,739,956.10	45.19%	2,444,232.00	42.38%	0.028
TOTAL ACTIVOS	6,063,241.10	100.00%	5,767,517.00	100.00%	
PASIVOS					
PASIVOS CORRIENTES					
Cuentas por Pagar Comerciales	89,606.00	1.48%	89,606.00	1.55%	-0.001
Otras Cuentas por Pagar	495,088.00	8.17%	495,088.00	8.58%	-0.004
Otras Cuentas por Pagar a Partes Relacionadas	3,399,618.00	56.07%	3,399,618.00	58.94%	-0.029
Otras Provisiones	21,600.00	0.36%	21,600.00	0.37%	0.000
TOTAL PASIVOS CORRIENTES	4,005,912.00	66.07%	4,005,912.00	69.46%	-0.034
PASIVOS NO CORRIENTES	0.00	0.00%	0.00	0.00%	
TOTAL PASIVOS	4,005,912.00	66.07%	4,005,912.00	69.46%	
PATRIMONIO NETO					
Capital	3,659,776.00	60.36%	3,659,776.00	63.45%	-0.031
Resultados Acumulados	(559,934.00)	-9.23%	(559,934.00)	-9.71%	0.005
Resultado del Ejercicio	(1,042,512.90)	-17.19%	(1,338,237.00)	-23.20%	0.060
TOTAL PATRIMONIO NETO	2,057,329.10	33.93%	1,761,605.00	30.54%	0.034
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO NETO	6,063,241.10	100.00%	5,767,517.00	100.00%	

- **Análisis Vertical del ESF con aplicación de la NIC 12**

La empresa al 31 de diciembre del 2015 mantiene una inversión total neta de S/. 6, 063,241.10 conformada por partidas corrientes y no corrientes en un 54.81 % y 45.19% respectivamente; financiada con recursos de terceros en un 66.07%

El rubro más significativo del **ACTIVO CORRIENTE** están dados por los saldos de las cuentas **Otras cuentas por cobrar** que representan un 46.51% para el año 2015; comprende el depósito en garantía que corresponde a la garantía de la fianza otorgada al Ministerio de Energía y Minas. En relación al **ACTIVO NO CORRIENTE** destaca el rubro **Intangible** con un importe neto que representa un 40.03 % del total activo lo cual es muy positivo tratándose de una empresa en etapa pre operativa dedicada al rubro de generación de energía eléctrica.

Con respecto al total **PASIVO Y PATRIMONIO**, las obligaciones con los **Proveedores** representan un importe de 1.48%. Las obligaciones con su **Relacionadas** representan 56.07%. Las **Otras Cuentas por Pagar** representan un 8.17%

El **PATRIMONIO NETO** de 2, 057,329.10 en el año 2015 lo que significó para la empresa el 33.93% debido a los resultados acumulados negativos. **El Capital social** asciende a 3, 659,776.00, con una participación estructural de 60.36% del total **PASIVO Y PATRIMONIO**; mientras que la **Pérdida** obtenida del periodo 2015 representa el (-17.19%) del total **PASIVO Y PATRIMONIO**; debido principalmente a que la empresa aún no genera ingresos.

- **Análisis Vertical del ESF sin aplicación de la NIC 12**

La empresa al 31 de diciembre del 2015 mantiene una inversión total neta de S/. 5, 767,517.00 conformada por partidas corrientes y no corrientes en un 57.62 % y 42.38 % respectivamente; financiada con recursos de terceros en un 69.46%

El rubro más significativo del **ACTIVO CORRIENTE** están dados por los saldos de las cuentas **Otras cuentas por cobrar** que representan un 48.90% para el año 2015; comprende el depósito en garantía que corresponde a la garantía de la fianza otorgada al Ministerio de Energía y Minas. En relación al **ACTIVO NO CORRIENTE** destaca el rubro **Intangible** con un importe neto que representa un 42.08 % del total activo lo cual es muy positivo tratándose de una empresa en etapa pre operativa dedicada al rubro de generación de energía eléctrica.

Con respecto al total **PASIVO Y PATRIMONIO**, las obligaciones con los **Proveedores** representan un importe de 1.55%. Las obligaciones con su **Relacionadas** representan 58.94%. Las **Otras Cuentas por Pagar** representan un 8.58%

El **PATRIMONIO NETO** de 1, 761,605.00 en el año 2015 lo que significó para la empresa el 30.54% debido a los resultados acumulados negativos. **El Capital social** asciende a 3, 659,776.00, con una participación estructural de 63.45% del total **PASIVO Y PATRIMONIO**; mientras que la **Pérdida** obtenida del periodo 2015 representa el (-23.20%) del total **PASIVO Y PATRIMONIO**; debido principalmente a que la empresa aún no genera ingresos.

5.2.2 Análisis del Estado de Resultados

GA S.A.C. ESTADO DE RESULTADOS POR NATURALEZA Del 01 de Enero al 31 de Diciembre del 2015

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12	Variación
Ingresos			
Ventas	0.00	0.00	
Costo de Ventas	0.00	0.00	
Ventas Netas	0.00	0.00	
Gastos de Servicios Prestados por Terceros	(430,072.00)	(430,072.00)	0.00
Valor Agregado	(430,072.00)	(430,072.00)	0.00
Gastos de Personal, Directores y Gerentes	(290,803.00)	(290,803.00)	0.00
Gastos por Tributos	(4,249.00)	(4,249.00)	0.00
Excedente Bruto de Explotación	(725,124.00)	(725,124.00)	0.00
Otros Gastos de Gestion	(236,716.00)	(236,716.00)	0.00
Valuación y Deterioro de Activos y Provisiones	(17,037.00)	(17,037.00)	0.00
Resultado de Explotación	(978,877.00)	(978,877.00)	0.00
Otros Ingresos (Egresos)			
Gastos Financieros	(135,978.00)	(135,978.00)	0.00
Diferencia en Cambio	(223,382.00)	(223,382.00)	0.00
Resultado antes del Impuesto a la Renta	(1,338,237.00)	(1,338,237.00)	0.00
Impuesto a la renta corriente	0.00	0.00	
Impuesto a la renta diferido	295,724.10	0.00	295,724.10
Resultado después del Impuesto a la Renta	(1,042,512.90)	(1,338,237.00)	295,724.10

La variación entre ambas es el Impuesto a la Renta Diferido y el Resultado después del Impuesto a la Renta por S/.295,724.10 provenientes del reconocimiento del activo por impuesto diferido

5.2.3 Análisis de Ratios

I. Ratios de Solvencia

➤ Razón de Endeudamiento Total

Endeudamiento Total:	$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$

a) Con aplicación de la NIC 12

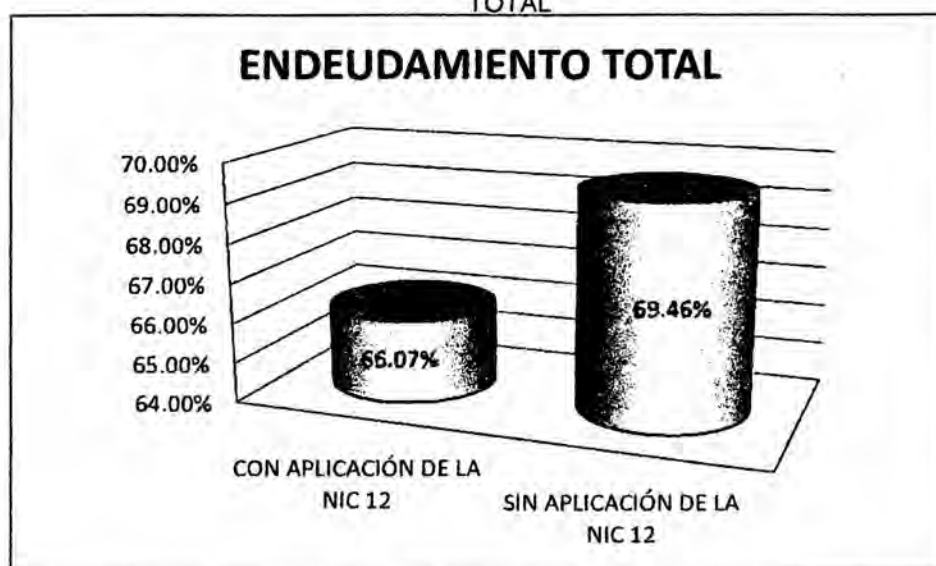
Endeudamiento Total:	4,005,912.00	:	66.07%
	6,063,241.10		

b) Sin aplicación de la NIC 12

Endeudamiento Total:	4,005,912.00	:	69.46%
	5,767,517.00		

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12
ENDEUDAMIENTO TOTAL	66.07%	69.46%

GRÁFICO 5.1
ENDEUDAMIENTO
TOTAL



Para el 2015, en la opción A el total de capitales ajenos han financiado el 66.07%. En la opción B el total de capitales ajenos han financiado el 69.46%. Si comparamos entre ambas posiciones podemos observar que la posición A presenta menos deuda para financiar sus activos, mientras la opción B utiliza más deuda para financiar sus activos. Esto se da porque en la opción A se reconoce un mayor activo debido al activo por impuesto diferido por S/. 295,724.10 .La opción A se determina como la más óptima entre ambas debido a que se muestra una mayor cantidad de activos para cubrir sus pasivos.

➤ **Estructura de Capital**

Endeudamiento Patrimonial:	$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Patrimonio}}$
-----------------------------------	---

a) Con aplicación de la NIC 12

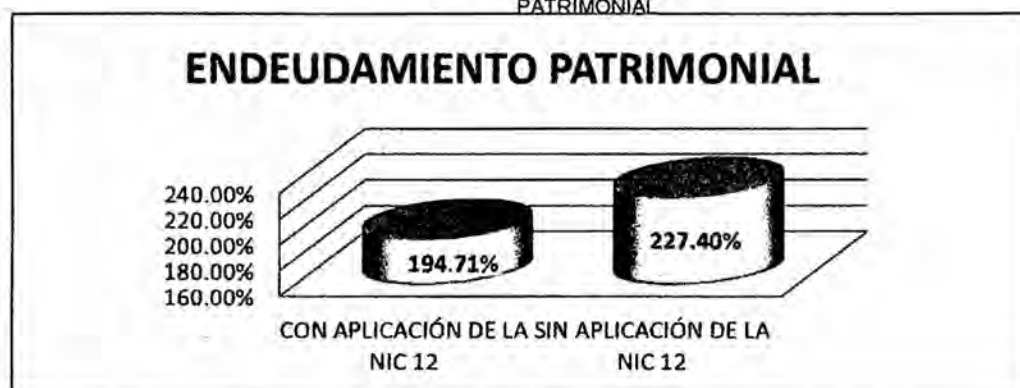
Endeudamiento Patrimonial:	$\frac{4,005,912.00}{2,057,329.10}$:	194.71%
-----------------------------------	-------------------------------------	---	---------

b) Sin aplicación de la NIC 12

Endeudamiento Patrimonial:	$\frac{4,005,912.00}{1,761,605.00}$:	227.40%
-----------------------------------	-------------------------------------	---	---------

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12
ENDEUDAMIENTO PATRIMONIAL	194.71%	227.40%

GRÁFICO 5.2
ENDEUDAMIENTO
PATRIMONIAL



Para el 2015 en la opción A, el total de capitales ajenos representa el 194.71% del Patrimonio, comparado con la opción B en la cual el total de capitales ajenos representa el 227.40% del Patrimonio, el comparativo entre las 2 propuestas que se presentan muestran a la opción B como aquella en la que el endeudamiento es el mayor. Debido a que en la opción A el patrimonio es mayor ya que la pérdida es menor en comparación con la opción B por el reconocimiento del activo por impuesto diferido. Si bien es cierto ninguna de las 2 opciones es óptimo debido a que la deuda es mucho mayor a los fondos propios de financiación sin embargo entre las 2 opciones: la opción A es la más conveniente entre ambas.

➤ **Razón de Plazo de deuda o período de obligaciones**

Razón de deuda:	<u>Pasivo Corriente</u>
	Pasivo Total

a) Con aplicación de la NIC 12

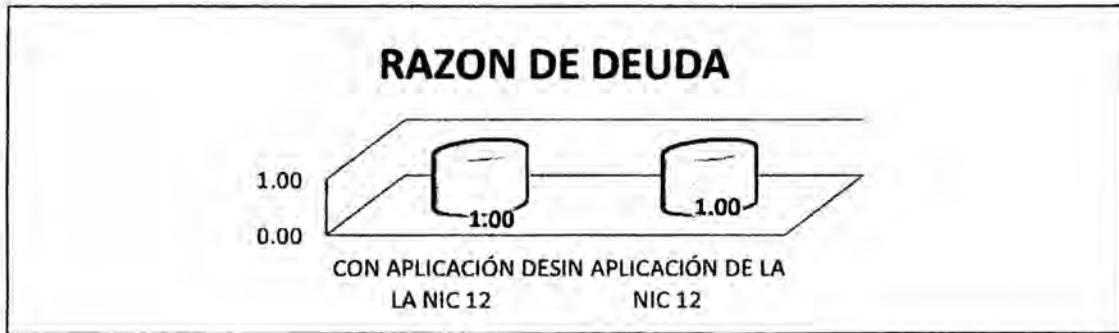
Razón de deuda:	<u>3,985,200.00</u>	:	1
	3,985,200.00		

b) Sin aplicación de la NIC 12

Razón de deuda:	<u>3,985,200.00</u>	:	1
	3,985,200.00		

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12
RAZON DE DEUDA	1.00	1.00

GRÁFICO 5.3 RAZÓN DE DEUDA



En ambos casos se nota una misma proporción, sin embargo se puede observar que esto significa que toda su deuda es a corto plazo.

II. Ratios de Estabilidad

Ratio de Estabilidad:	$\frac{\text{Activo No corriente}}{\text{Pasivo No Corriente}}$
------------------------------	---

a) Con aplicación de la NIC 12

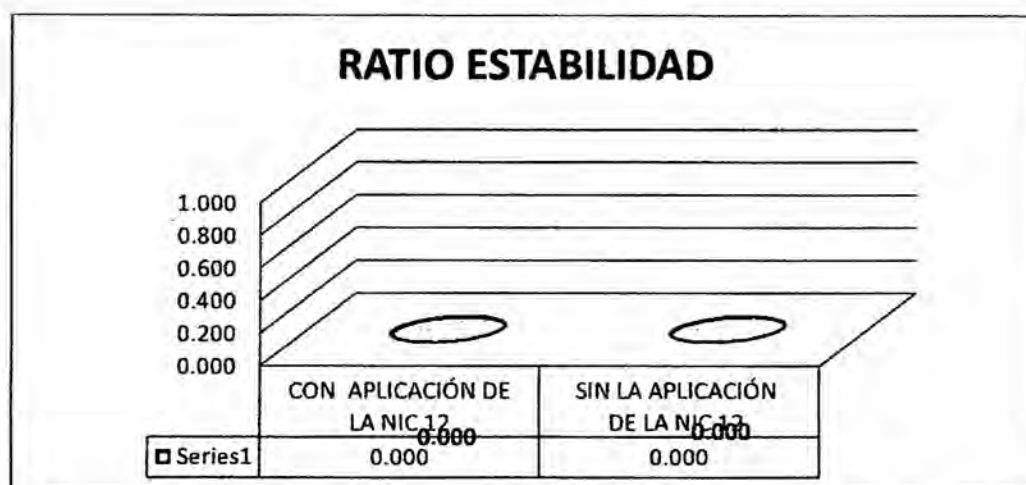
Ratio de Estabilidad:	$\frac{2,739,956.10}{0.00}$:	0.000
------------------------------	-----------------------------	---	-------

b) Sin aplicación de la NIC 12

Ratio de Estabilidad:	$\frac{2,444,232.00}{0.00}$:	0.000
------------------------------	-----------------------------	---	-------

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12
RATIO DE ESTABILIDAD	0.000	0.000

GRÁFICO 5.4 RATIO DE ESTABILIDAD



III. Ratios de Liquidez

➤ Liquidez General

Liquidez de General:	$\frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$
-----------------------------	---

a) Con aplicación de la NIC 12

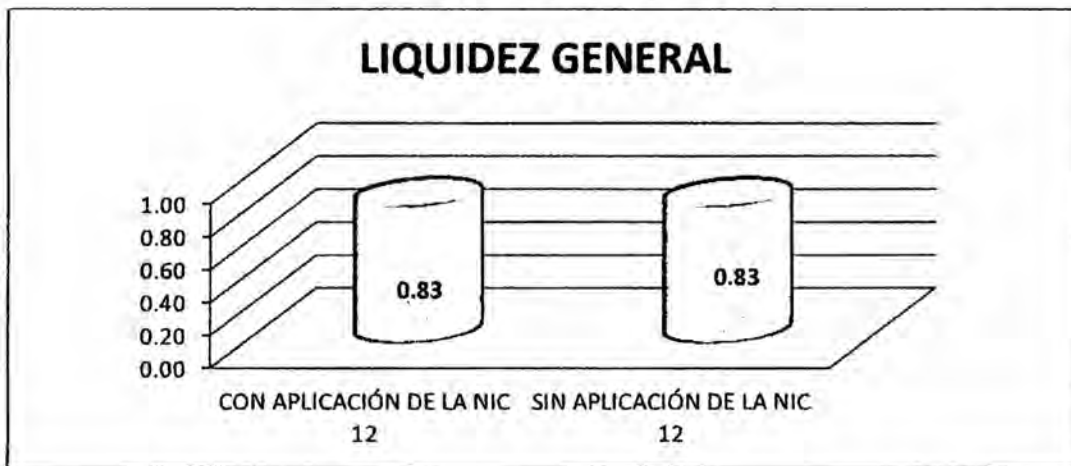
Liquidez General:	$\frac{3,323,285}{3,985,200}$:	0.83
--------------------------	-------------------------------	---	------

b) Sin aplicación de la NIC 12

Liquidez General:	$\frac{3,323,285}{3,985,200}$:	0.83
--------------------------	-------------------------------	---	------

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12
LIQUIDEZ GENERAL	0.83	0.83

GRÁFICO 5.5 LIQUIDEZ GENERAL



En ambas opciones la empresa no muestra la liquidez esperada, la empresa tiene S/. 0.83 para pagar cada nuevo sol de deuda corriente. La deuda corriente es mayor que el activo corriente. No es óptimo

➤ **Ratio Caja**

Ratio Caja:	<u>Efectivo y equivalente de efectivo</u>
	Pasivo Corriente

a) Con aplicación de la NIC 12

Ratio Caja:	<u>328,292</u>	:	0.08
	3,985,200		

b) Sin aplicación de la NIC 12

Ratio Caja:	<u>328,292</u>	:	0.08
	3,985,200		

	CON APLICACIÓN DE LA NIC 12	SIN APLICACIÓN DE LA NIC 12
RATIO CAJA	0.08	0.08

GRÁFICO 5.6 RATIO CAJA



5.3 Validación y confiabilidad

La encuesta fue validada a través del juicio de expertos que figura en la página 176 y la validación estadística se dio a través del coeficiente de Alpha de Cronbach , este resultado se obtuvo luego de haber realizado la encuesta.

Tabla 4

Cuadro de fiabilidad

Estadísticas de fiabilidad	
Alfa de Cronbach	N de elementos
,968	14

Se debe tener en cuenta lo señalado por:

HERNÁNDEZ SAMPIERI, FERNANDEZ COLLADO Y BAPTISTA LUCIO.

Metodología de la Investigación. México D.F. Mc Graw-Hill/Interamericana.2006

“Que si se obtiene 0.25 en la correlación, esto indica baja confiabilidad, si el resultado es 0.50 la fiabilidad es media y regular. Por otro lado, si supera el 0.75 es aceptable y si es mayor a 0.90 es elevada”

Según el coeficiente de Alpha de Cronbach obtenido, se afirma que el instrumento posee una confiabilidad de 0.968, ya que el Alpha de Cronbach resultado dentro del límite mayor a 0.50 que significa una confiabilidad media

5.3.1 Resultados de la encuesta

El cuestionario fue aplicado a 20 personas entre hombres y mujeres, con la intención de estimar el grado de relación entre el tratamiento tributario de los gastos pre operativos y la situación financiera de la empresa cuando se aplica la NIC 12

- **Pregunta N° 1** ¿Cree usted que el tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa cuando se aplica la NIC 12?

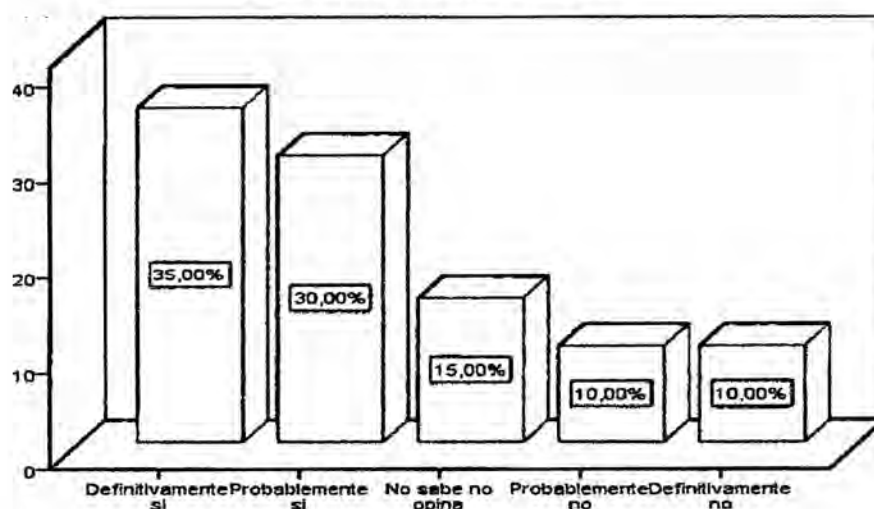
TABLA 5: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS G.PRE OPERATIVOS EN LA SITUACION FINANCIERA DE GA SAC CUANDO SE APLICA NIC

12

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	7	35,0	35,0	35,0
Probablemente si	6	30,0	30,0	65,0
No sabe no opina	3	15,0	15,0	80,0
Probablemente no	2	10,0	10,0	90,0
Definitivamente no	2	10,0	10,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

Fuente: procesado por el autor

GRÁFICO 5.7: ESTADÍSTICO 1



Fuente: procesado por el autor

Interpretación:

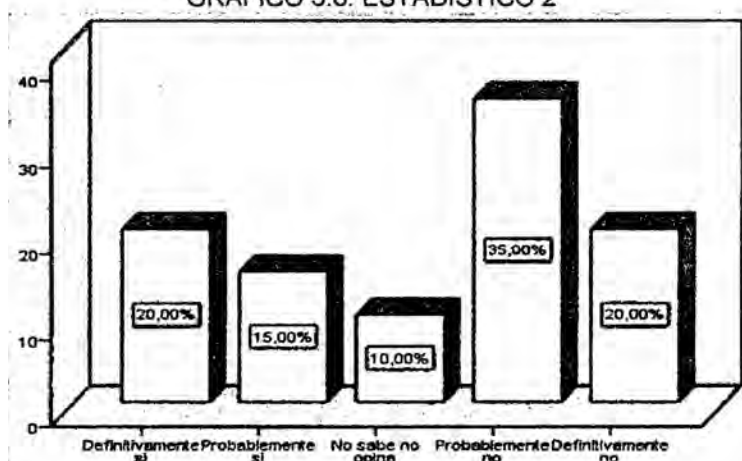
Una vez hecha la tabulación de las respuestas obtenidas de la pregunta número uno del cuestionario, se observa que el 35% de las personas encuestadas opina que definitivamente si incide, el 30.00% cree que probablemente si incide, mientras que en el 15 % es neutral, el 10% opina que probablemente, el otro extremo un 10% del personal encuestado considera que no incide de manera positiva en la situación financiera de la empresa.

- **Pregunta N° 2** ¿Considera usted adecuadas las normas legales que rigen al tratamiento tributario de los gastos pre operativos?

TABLA 6: SON ADECUADAS LAS NORMAS LEGALES QUE RIGEN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS G.PRE OPERATIVOS

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	4	20,0	20,0	20,0
Probablemente si	3	15,0	15,0	35,0
No sabe no opina	2	10,0	10,0	45,0
Probablemente no	7	35,0	35,0	80,0
Definitivamente no	4	20,0	20,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.8: ESTADÍSTICO 2



Fuente: procesado por el autor

Interpretación:

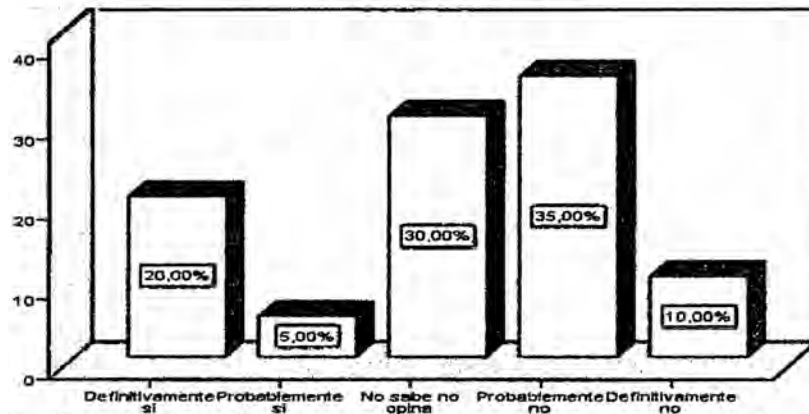
Referente a la pregunta N°2 del cuestionario, se observa que en total un 55% de la población encuestada tiene una tendencia a opinar que las normas legales que rigen el tratamiento tributario de los gastos pre operativos no son adecuadas, un 20% opina que definitivamente si son adecuadas, un 15.00% piensa que probablemente si son adecuadas y un 10% no sabe no opina (neutral).

- **Pregunta N° 3** ¿Está de acuerdo usted con la limitación de la oportunidad de deducción de gastos en etapa pre operativa?

TABLA 7: ¿ESTÁ DE ACUERDO CON LA LIMITACIÓN DE LA OPORTUNIDAD DE DEDUCCION DE G.PRE OPERATIVOS?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	4	20,0	20,0	20,0
Probablemente si	1	5,0	5,0	25,0
No sabe no opina	6	30,0	30,0	55,0
Probablemente no	7	35,0	35,0	90,0
Definitivamente no	2	10,0	10,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.9: ESTADÍSTICO 3



Fuente: procesado por el autor

Interpretación:

En la pregunta 3, se observa que el 20.00 % de los encuestados está de acuerdo con la limitación de la oportunidad de deducción de gastos en etapa pre operativa, un 5% probablemente de acuerdo, un 30% se mantiene al margen manifiesta que no sabe ni opina, un 35 % probablemente en desacuerdo y un 10% definitivamente en desacuerdo.

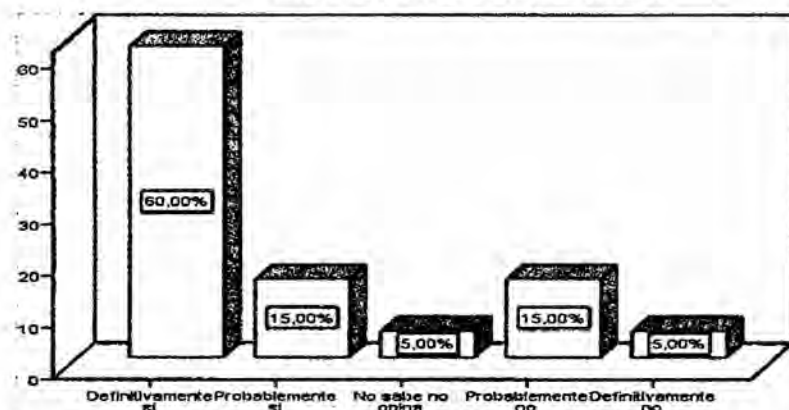
- **Pregunta N° 4** ¿Cree usted que el plazo máximo otorgado por el ente fiscal para amortizar gastos pre operativos (10 años) es suficiente?

Fuente: procesado por el autor

TABLA 8: ¿ESTA DE ACUERDO CON EL PLAZO MÁXIMO OTORGADO POR EL ENTE FISCAL PARA AMORTIZAR LOS G.PRE OPERATIVOS?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	12	60,0	60,0	60,0
Probablemente si	3	15,0	15,0	75,0
No sabe no opina	1	5,0	5,0	80,0
Probablemente no	3	15,0	15,0	95,0
Definitivamente no	1	5,0	5,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.10: ESTADÍSTICO 4



Fuente: procesado por el autor

Interpretación:

En la pregunta 4, el 60.00% de las personas encuestadas considera que definitivamente el plazo máximo otorgado por el ente fiscal para amortizar los gastos pre operativos es suficiente, mientras que un 15% cree que probablemente sea suficiente, un 5% prefiere mantenerse al margen, mientras que 15% considera que probablemente el plazo no es suficiente y finalmente un 5% considera que no es suficiente.

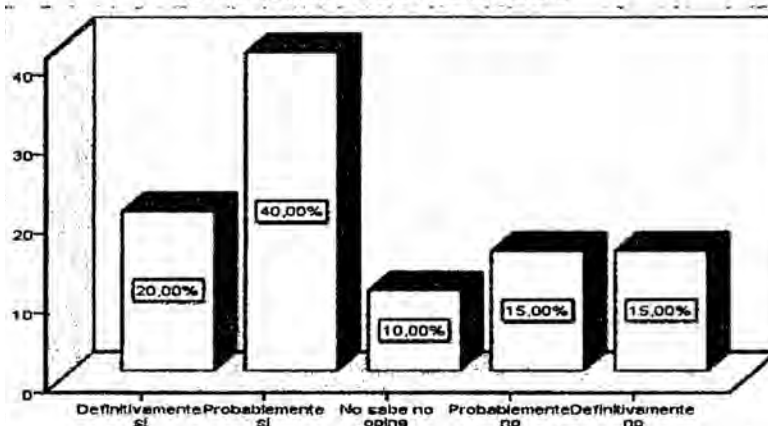
- **Pregunta N° 5** ¿Considera usted que el tratamiento tributario de los gastos pre operativos afectan a todos los rubros en etapa pre operativa por igual?

TABLA 9: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE G.PRE OPERATIVOS AFECTA TODOS LOS RUBROS EN ETAPA PRE OPERATIVA POR IGUAL

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	4	20,0	20,0	20,0
Probablemente si	8	40,0	40,0	60,0
No sabe no opina	2	10,0	10,0	70,0
Probablemente no	3	15,0	15,0	85,0
Definitivamente no	3	15,0	15,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

Fuente: procesado por el autor

GRÁFICO 5.11: ESTADISTICO 5



Interpretación:

Respecto a la pregunta 5, el 20.00% de la población encuestada respondió que definitivamente si el tratamiento tributario de los gastos pre operativos afectan a todos los rubros en etapa pre operativa por igual, el 40.00% respondió que probablemente sí, el otro 10.00% prefirió mantenerse al margen optaron por el no sabe no opina, mientras que el 15.00% opina que probablemente no afecte a todos por igual y finalmente un 15% de la población encuestada opina que definitivamente el tratamiento tributario de los gastos pre operativos no afectan a todos los rubros en etapa pre operativa por igual.

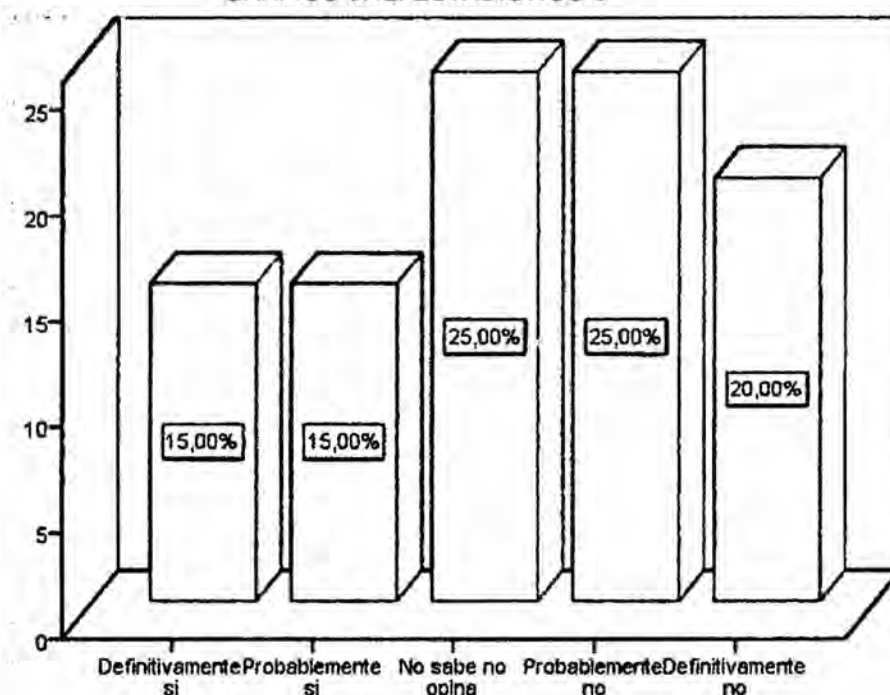
- **Pregunta Nº 6** ¿Usted cree que le beneficia a la empresa en materia financiera el tratamiento tributario de los gastos pre operativos sin aplicar la NIC 12?

Fuente: procesado por el autor

TABLA 10: EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE G.PRE OPERATIVO BENEFICIA EN MATERIA FINANCIERA A GA SAC SIN APLICAR NIC 12

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente si	3	15,0	15,0	15,0
	Probablemente si	3	15,0	15,0	30,0
	No sabe no opina	5	25,0	25,0	55,0
	Probablemente no	5	25,0	25,0	80,0
	Definitivamente no	4	20,0	20,0	100,0
	Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.12: ESTADÍSTICO 6



Fuente: procesado por el autor

Interpretación:

En la pregunta número 6, se observa que el 15.00% opina que definitivamente la empresa se beneficia en materia financiera con el tratamiento tributario de los gastos pre operativos sin aplicar la NIC 12, el 15% opina que probablemente se beneficie, el 25% no sabe no opina al respecto, el 25% opina que probablemente no se beneficie en materia financiera sin la aplicación de la

NIC 12 y el 20% opina que definitivamente no se beneficiara en materia financiera sin la aplicación de la NIC 12.

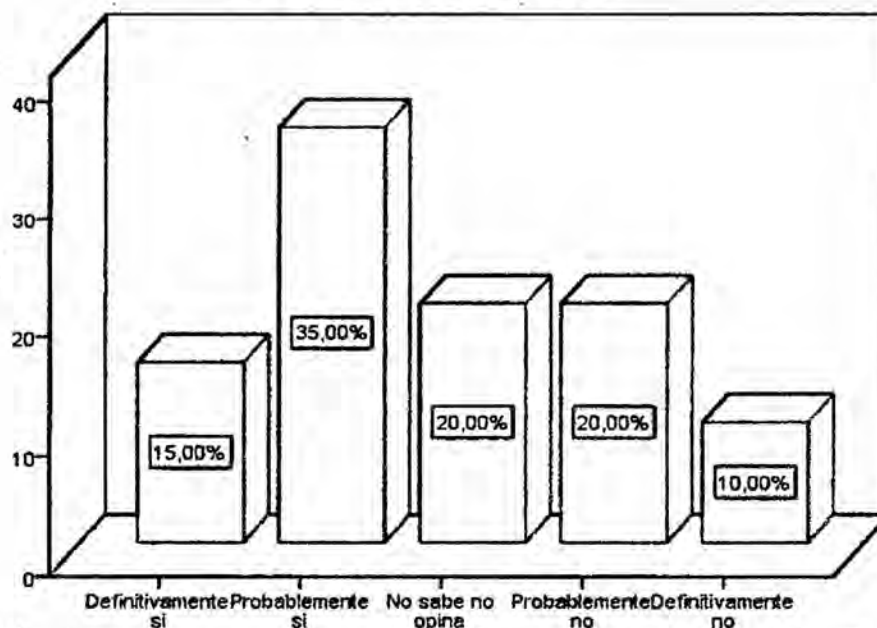
- **Pregunta N° 7** ¿Considera usted adecuadas las normas contables que rigen al tratamiento de los gastos pre operativos?

Fuente: procesado por el autor

TABLA 11: SON ADECUADAS LAS NORMAS CONTABLES QUE RIGEN EL TRATAMIENTO DE G.PRE OPERATIVOS

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	3	15,0	15,0	15,0
Probablemente si	7	35,0	35,0	50,0
No sabe no opina	4	20,0	20,0	70,0
Probablemente no	4	20,0	20,0	90,0
Definitivamente no	2	10,0	10,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.13: ESTADÍSTICO 7



Fuente: procesado por el autor

Interpretación:

Respecto a la pregunta 7, el 15 % de la población encuestada definitivamente si está de acuerdo con las normas contables que rigen el tratamiento de los gastos pre operativos, el 35% probablemente si está de acuerdo y el 20% no sabe y no opina, el 20 % probablemente no esté de acuerdo y 10% definitivamente no está de acuerdo.

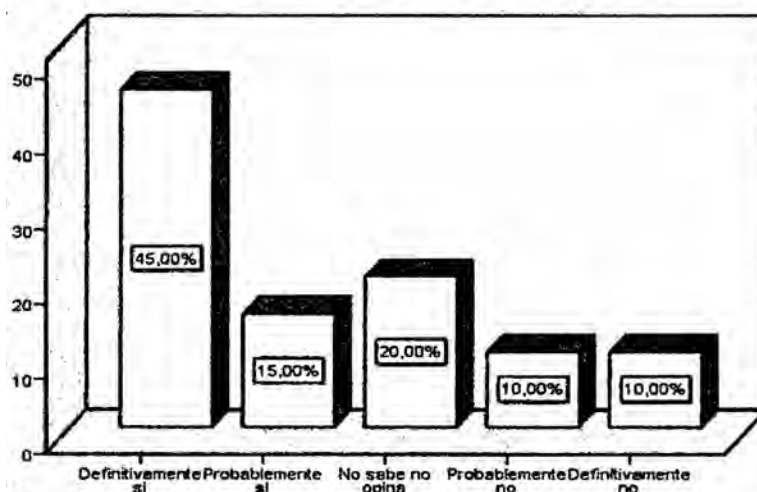
- **Pregunta N° 8** ¿Considera usted que las diferencias entre el tratamiento contable y tributario son claras?

Fuente: procesado por el autor

TABLA 12: SON CLARAS LAS DIFERENCIAS ENTRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	9	45,0	45,0	45,0
Probablemente si	3	15,0	15,0	60,0
No sabe no opina	4	20,0	20,0	80,0
Probablemente no	2	10,0	10,0	90,0
Definitivamente no	2	10,0	10,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.14: ESTADÍSTICO 8



Interpretación:

En la pregunta número 8, podemos observar que el 45% de las personas encuestadas definitivamente si creen que las diferencias entre el tratamiento tributario y contable de los gastos pre operativos son claras, el 15% opina que probablemente, el 20% se mantiene al margen optaron por el no sabe, no opina mientras que el 10% de la población cree que no son claras las diferencias, mientras que otro 10% indica que definitivamente no es clara la diferencia.

- **Pregunta N° 9** ¿Cree usted que el ente fiscal debería ser más específico en cuanto a la definición del término gasto pre operativo?

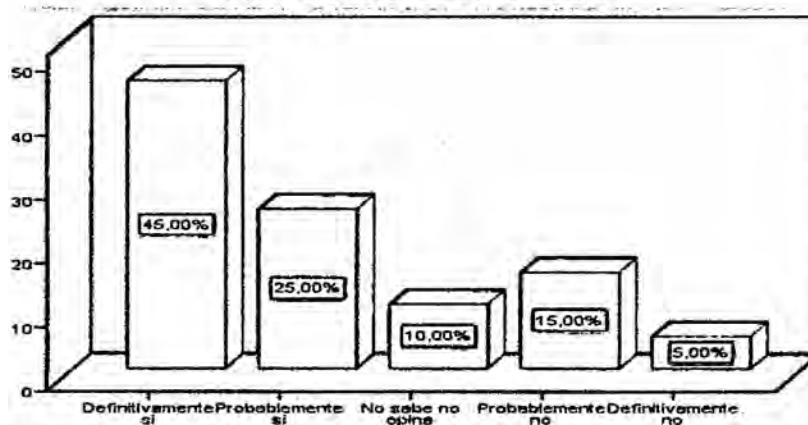
Fuente: procesado por el autor

TABLA 13: EL ENTE FISCAL DEBERÍA SER MAS ESPECÍFICO EN LA DEFINICIÓN DEL TÉRMINO G.PRE OPERATIVO

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	9	45,0	45,0	45,0
Probablemente si	5	25,0	25,0	70,0
No sabe no opina	2	10,0	10,0	80,0
Probablemente no	3	15,0	15,0	95,0
Definitivamente no	1	5,0	5,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

Fuente: procesado por el autor

GRÁFICO 5.15: ESTADÍSTICO 9



Interpretación:

Respecto a la pregunta 9, se observa en el cuadro que el 45% opina que definitivamente el ente fiscal debería ser más específico en cuanto a la definición de gasto pre operativo, 25% cree que probablemente deba hacerlo, el 10% no sabe, no opina, el 15% cree que probablemente no deba hacerlo y el 5% opina que definitivamente no pueda hacerlo.

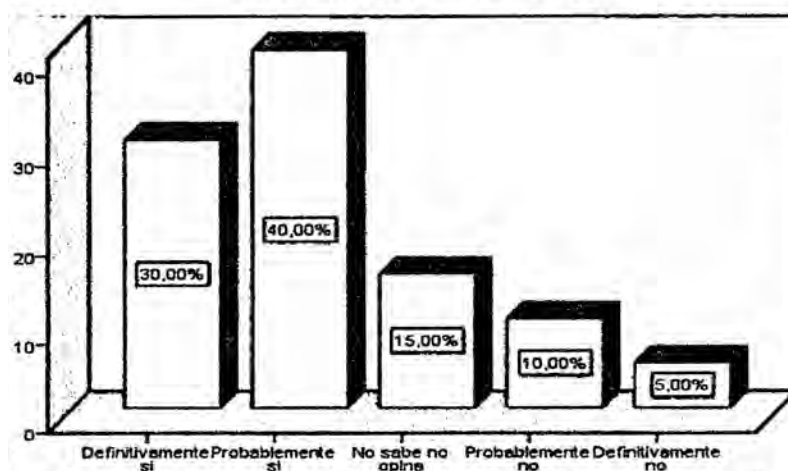
- **Pregunta N°10** ¿Cree usted que el tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos incide de manera positiva en la situación financiera de la empresa cuando se aplica la NIC 12?

Fuente: procesado por el autor

TABLA 14: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS G.PRE OPERATIVOS DIRECTOS EN LA SITUACION FINANCIERA DE GA SAC CUANDO SE APLICA NIC 12

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	6	30,0	30,0	30,0
Probablemente si	8	40,0	40,0	70,0
No sabe no opina	3	15,0	15,0	85,0
Probablemente no	2	10,0	10,0	95,0
Definitivamente no	1	5,0	5,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.16: Estadístico 10



Interpretación:

Respecto a la pregunta 10, se observa en el cuadro que el 30% opina que definitivamente el tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa cuando aplica NIC 12, el 40% cree que probablemente sí, el 15% no sabe, no opina, el 10% cree que probablemente no y el 5% opina que definitivamente no incide.

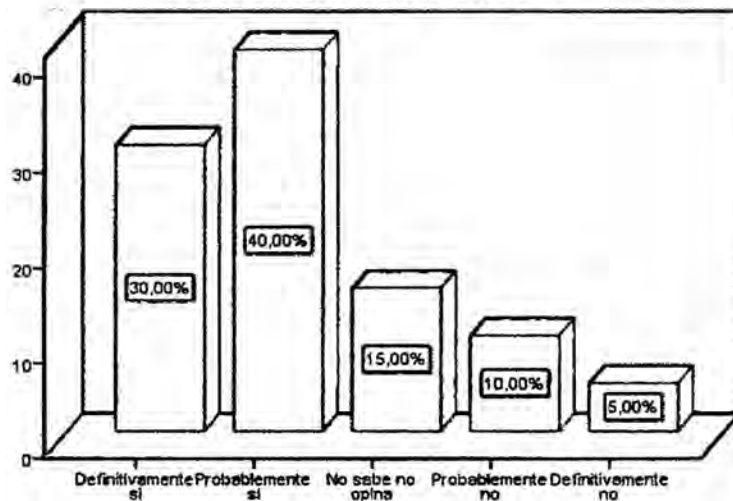
- **Pregunta N°11** ¿Cree usted que el tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos influyen positivamente en la situación financiera de la empresa cuando se aplica la NIC 12?

TABLA 15: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS G.PRE OPERATIVOS INDIRECTOS EN LA SITUACION FINANCIERA DE GA SAC CUANDO SE APLICA NIC 12

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	6	30,0	30,0	30,0
Probablemente si	8	40,0	40,0	70,0
No sabe no opina	3	15,0	15,0	85,0
Probablemente no	2	10,0	10,0	95,0
Definitivamente no	1	5,0	5,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

Fuente: procesado por el autor

GRÁFICO 5.17: ESTADÍSTICO 11



Interpretación:

Respecto a la pregunta 11, se observa en el cuadro que el 30% opina que definitivamente el tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa cuando aplica NIC 12, el 40% cree que probablemente sí, el 15% no sabe, no opina, el 10% cree que probablemente no y el 5% opina que definitivamente no incide.

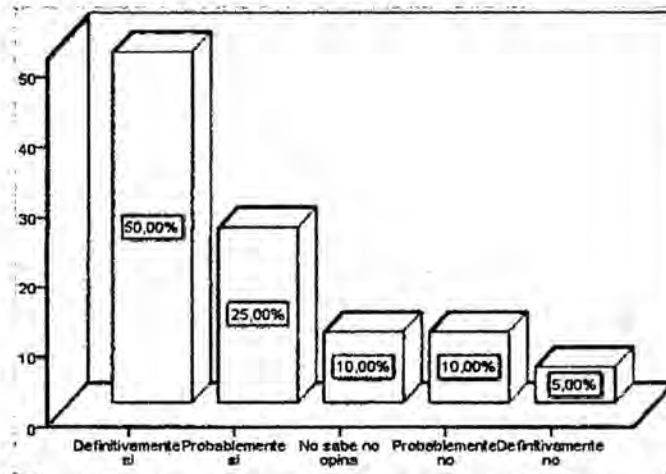
- **Pregunta N° 12** ¿Cree usted que la solvencia de la empresa mejoraría si se aplicara la NIC 12 en el tratamiento tributario de los gastos pre operativos?

Fuente: procesado por el autor

TABLA 16: ¿LA SOLVENCIA MEJORARÍA SI SE APLICA LA NIC 12 EN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS G.PRE OPERATIVOS?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	10	50,0	50,0	50,0
Probablemente si	5	25,0	25,0	75,0
No sabe no opina	2	10,0	10,0	85,0
Probablemente no	2	10,0	10,0	95,0
Definitivamente no	1	5,0	5,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.18: ESTADÍSTICO 12



Interpretación:

Respecto a la pregunta 12 se observa que el 50% de los encuestados opina que definitivamente si la solvencia mejoraría si se aplicará la NIC 12 en el tratamiento tributario de los gastos pre operativos, el 25% opina que probablemente sería posible, el 10 % no sabe no opina, el 10% opina que probablemente no y un 5% opina que definitivamente no mejoraría la solvencia la aplicación de la NIC 12 en el tratamiento tributario de los gastos pre operativos.

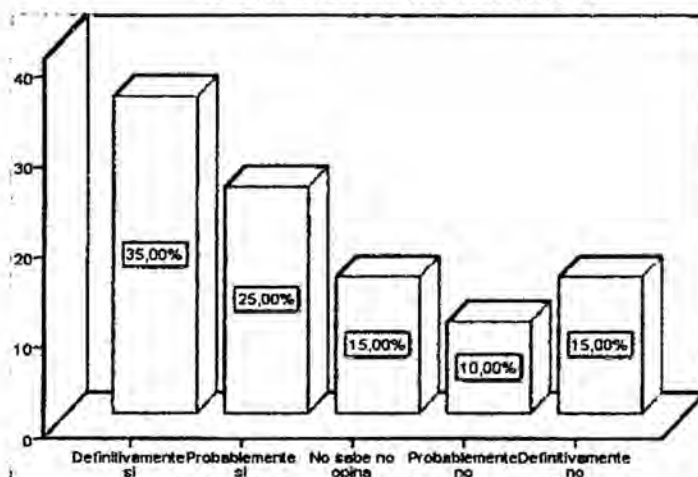
- **Pregunta N° 13** ¿Considera usted que mejoraría la posición financiera de la empresa el reconocimiento del activo por impuesto diferido por pérdida tributaria?

TABLA 17: ¿MEJORARÍA LA POSICIÓN FINANCIERA DE LA EMPRESA EL RECONOCIMIENTO DEL ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO POR PÉRDIDA TRIBUTARIA?

Fuente: procesado por el autor

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente si	7	35,0	35,0	35,0
	Probablemente si	5	25,0	25,0	60,0
	No sabe no opina	3	15,0	15,0	75,0
	Probablemente no	2	10,0	10,0	85,0
	Definitivamente no	3	15,0	15,0	100,0
	Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.19: ESTADÍSTICO 13



Interpretación:

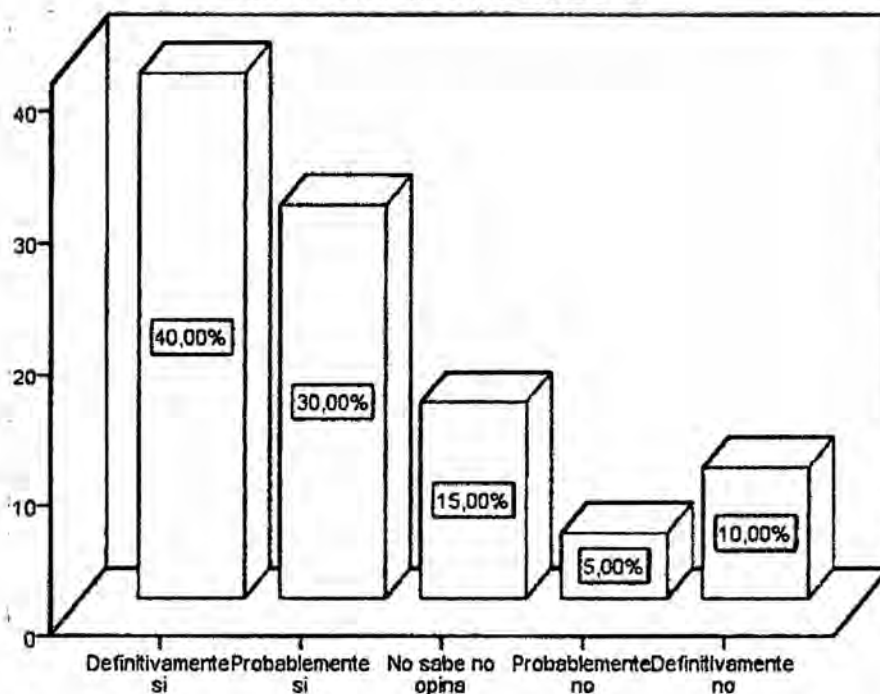
Respecto a la pregunta 13 se observa que el 35% de los encuestados opina que definitivamente mejoraría la posición financiera de la empresa si se reconoce el activo por impuesto diferido proveniente de la pérdida tributaria, el 25% opina que probablemente sería posible, el 15 % no sabe no opina, el 10% opina que probablemente no y un 15% opina que definitivamente no mejoraría la posición financiera de la empresa.

- **Pregunta N° 14** ¿Considera usted que el patrimonio es muy importante para la operatividad de la empresa?

TABLA 18: ¿CREE USTED QUE EL PATRIMONIO ES IMPORTANTE EN LA OPERATIVIDAD DE LA EMPRESA?

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Definitivamente si	8	40,0	40,0	40,0
Probablemente si	6	30,0	30,0	70,0
No sabe no opina	3	15,0	15,0	85,0
Probablemente no	1	5,0	5,0	90,0
Definitivamente no	2	10,0	10,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

GRÁFICO 5.20: ESTADÍSTICO 14



Interpretación:

En la pregunta 14, el 40% de los encuestados manifiestan que definitivamente el patrimonio es muy importante para la operatividad de la empresa, el 30% que probablemente, el 15 % prefirió mantenerse al margen opto por el no sabe

no opina, el 5% opinó que probablemente no mientras que el 10% que definitivamente no

CAPITULO VI DISCUSION DE RESULTADOS

6.1 Contratación de hipótesis con resultados

Al desarrollar el presente trabajo de investigación se planteó como objetivo determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC aplicando la NIC 12; dada la relevancia que tiene en la información financiera de la empresa. La hipótesis planteada fue: El tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12.

Mediante la utilización de los Estados Financieros como principal herramienta de recolección de información y el análisis financiero: vertical, además de los ratios de solvencia, estabilidad, liquidez aplicados como instrumentos de investigación, se determinó que la empresa al 31 de diciembre del 2015 según el tratamiento tributario que propone la clasificación para los gastos pre operativos en directos e indirectos (ya que la norma no es específica para la definición explícita de "gasto pre operativo") mantiene una inversión total neta de S/6,063,241.10 siempre y cuando la empresa opte por la aplicación de la NIC 12, así mismo está representada por partidas del activo corrientes y no corrientes en un 54.81% y 45.19% respectivamente; financiada con recursos de terceros en un 66.07%. Si la empresa opta por no aplicar la NIC 12 la inversión total neta de S/5,767,517.00, así mismo estaría representada por partidas del activo corrientes y no corrientes en un 57.62% y 42.38% respectivamente, financiada con recursos de terceros en un 69.46%. Se puede observar que la diferencia entre ambas propuestas se manifiesta con relevancia en el Patrimonio Neto ya que la pérdida disminuye con la aplicación de la NIC 12 a

1,042,512.90; sin la aplicación del mismo la pérdida asciende a 1,338,237.00 ; se puede observar que con la aplicación de la NIC 12 que con lleva el reconocimiento del activo por impuesto diferido por 295,724.10(generado por las diferencias temporarias deducibles y la pérdida tributaria del ejercicio que se compensará en el futuro) que significa a futuro un escudo fiscal considerable el cual se podrá emplear cuando la empresa genere utilidad tributaria la empresa refleja fielmente la situación financiera de la empresa; sin la aplicación del mismo la pérdida asciende a 1,338,237.00 y no se reconoce ningún activo por impuesto diferido por ende en el Estado de situación financiera de la empresa no se muestra ningún escudo fiscal lo cual no permite a la empresa reflejar fielmente la situación financiera de la empresa, así mismo debe tenerse en cuenta que luego de haber realizado los ratios financieros la empresa muestra una mayor solvencia cuando se aplica la NIC 12 que cuando no, por ende muestra una mayor capacidad de pago lo cual le puede permitir a la empresa captar mayor financiamiento. Por ende luego de la aplicación de los instrumentos de recolección de información como han sido los estados financieros, la aplicación de los ratios, el análisis tributario y análisis financiero se ha podido afirmar que la hipótesis planteada que señala que "El tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12".De manera complementaria, una vez efectuado la simulación del Estado financiero con aplicación de la NIC 12 se procedió a realizar una encuesta a los trabajadores de las diversas áreas mostrándoles ambos estados financieros de los cuales el 65% manifestó que el tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de

la empresa cuando se aplica la NIC 12, lo cual refuerza la afirmación de la hipótesis planteada al inicio de la investigación.

Ya que el tratamiento tributario por sí sólo no implica el reconocimiento de un activo por impuesto diferido por ende la pérdida es mayor, lo cual no refleja fielmente la situación financiera de la empresa. En síntesis se procede afirmar la hipótesis general, ya que con el reconocimiento del activo por impuesto diferido el rubro de activos y patrimonio se incrementa, disminuyendo la pérdida contable mejorando el ratio de solvencia

Con respecto a la hipótesis específica 1 planteada siguiente:

"El tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12"

De la información recopilada y luego del análisis financiero realizado a los Estados Financieros se procede a afirmar la hipótesis específica 1 anteriormente planteada debido a que a pesar de la clasificación de los gastos pre operativos en directos e indirectos estos por sí sólo no muestra fielmente la situación financiera de la empresa debido a que el reconocimiento de gasto genera mayor pérdida, por ende es fundamental la aplicación de la NIC 12 para el reconocimiento del activo por impuesto diferido si se pretende mostrar una mejor situación financiera de la empresa. En síntesis se procede afirmar la hipótesis específica 1 ya que con el reconocimiento del activo por impuesto diferido originado por el tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos el rubro de activos y patrimonio se incrementa, disminuyendo la pérdida contable mejorando el ratio de solvencia

Con respecto a la hipótesis específica 2 planteada siguiente:

"El tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12"

De la información recopilada y luego del análisis financiero realizado a los Estados Financieros se procede a afirmar la hipótesis específica 2 anteriormente planteada debido a que a pesar de la clasificación de los gastos pre operativos en directos e indirectos, estos por si sólo no muestran fielmente la situación financiera de la empresa debido a que el reconocimiento de gasto genera mayor pérdida, por ende es fundamental la aplicación de la NIC 12 para el reconocimiento del activo por impuesto diferido si se pretende mostrar una mejor situación financiera de la empresa. En síntesis se procede afirmar la hipótesis específica 2 ya que con el reconocimiento del activo por impuesto diferido originado por el tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos(lo cual originó la pérdida tributaria) el rubro de activos y patrimonio se incrementa, disminuyendo la pérdida contable mejorando el ratio de solvencia

6.2 Contrastación de resultados con otros estudios similares

A través del desarrollo de este trabajo se pudo recopilar información sobre 1 tesis realizada en nuestro país; relacionado al tratamiento tributario de los gastos pre operativo, dicha investigación nos permitió contrastar los resultados que obtuvimos con lo arrojado en dicha investigación.

- **QUISPE SICHA MAXIMILIANA, SANCHEZ MORI SOLEDAD Y CASTAÑEDA HERNANDEZ HARELD. Tratamiento contable y tributario de los gastos pre-operativos de los proyectos de generación de energía eléctrica en la empresa AP S.A. 2013.**Tesis Pre Grado. Lima. Universidad Católica Sedes

Sapientiae.2013; los autores señalan que el tratamiento contable y tributario es diferente para los gastos pre operativos, así mismo manifiestan que la empresa pierde escudo fiscal en los gastos pre operativos por responsabilidad social ya que el ente fiscal desconoce los gastos de donaciones a comunidades aledañas a su proyecto.

- GUTIERREZ ROJAS JUNIO, RODRIGUEZ QUESADA MARCOS. **Efectos en la Incorporación de las NIIF en los resultados de los Estados Financieros presentados bajo PCGA en la Empresa "MOROCOCHA S.A.** Tesis Pre Grado. Trujillo. Universidad Privada Antenor Orrego.2013; los autores señalan que la incorporación de las NIIFs con lleva un cambio no sólo a nivel contable sino a nivel organizacional que permitirá que la información financiera reportada por la compañía cumpla con los estándares internacionales de información financiera que permitirá la comparabilidad con otras compañías a nivel global.

- GONZALEZ FUENTES JACINTA PATRICIA. **Efecto de la aplicación de la NIC 12 Impuesto Diferido en los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2013 en las empresas presentados bajo NIIF.** Tesis Magister. Guayaquil. Universidad de Guayaquil.2014, la autora señala que la empresa Aerosan S.A. hubiese pagado más impuesto a la renta del normal si no aplicaba la NIC 12.

- SALAMEA GUEVARA TAMARA Y SÁNCHEZ SARMIENTO VANESSA. **Análisis del impacto de la aplicación de la sección 29. Impuestos a las ganancias NIIF para PYMES en la Empresa Termotec PVC cía. Ltda. en el cálculo del anticipo del impuesto a renta del año 2012.**Tesis Pre Grado. Cuenca. Universidad de Cuenca. 2014, los autores señalan que la aplicación

de la norma internacional para pymes, brindo sostenibilidad a la empresa, pues incrementó el valor de la cuenta de activos significativamente.

-J.TORRES FRANCY. Las Normas Internacionales De Contabilidad (NIC's) Y Las Declaraciones De Principios De Contabilidad (DPC) En Materia Tributaria. Tesis Magister. Mérida. Universidad de los Andes.2007, la autora señala que las Normas internacionales de contabilidad son complejas sin embargo les otorga la oportunidad de ser parte de un mercado internacional al estar la contabilidad armonizada

- MANGANDI ORTIZ JOSÉ ANTONIO. Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad. Tesis Pre Grado. Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala.2006.El autor señala que cuando se cotejan la Ley del Impuesto Sobre la Renta, (ISR), y las Normas Internacionales de Contabilidad, (NIC), se observan discrepancias en lo que se refiere al reconocimiento contable de ciertos costos y gastos, también señala que las contradicciones entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las Normas Internacionales de Contabilidad se deben principalmente al enfoque distinto que persiguen ambas normativas. El enfoque de la Ley del Impuesto Sobre la Renta persigue que los contribuyentes paguen el Impuesto sobre la base de eventos ciertos y comprobables, para la cual a los gastos que se pueden deducir de la renta bruta se les imponen una serie de requisitos y limitaciones para evitar que los contribuyentes reiteradamente reporten pérdidas y eviten el pago del Impuesto. En el caso de las Normas Internacionales de Contabilidad, el enfoque que persigue es que los registros contables presenten lo más

razonable posible la posición financiera de la empresa en un período determinado.

- MIRANDA MURILLO VERÓNICA y MIRANDA MURILLO MARCEL. **Incidencia tributaria por la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias” en los Estados Financieros en la empresa Perfectdist S.A.** Tesis Pre Grado. Universidad estatal el Milagro.2012; el autor concluye que el motivo de unificar las normas contables a nivel mundial es muy importante, ya que permite que la información financiera suministrada por las empresas de cualquier país en el mundo sea de fácil interpretación, clara y transparente, permitiendo de esta manera mejorar las decisiones de inversión, negocios, préstamos entre otros. Con la aplicación de la NIC 12 en la empresa, aumenta las diferencias entre los diferentes tratamientos contables y las normas tributarias lo que genera un análisis muy detenido de las normas y aún más de la que corresponda a impuestos sobre las ganancias.

Los trabajos anteriormente mencionados concluyen que existe una diferencia entre el tratamiento contable y tributario de los gastos pre operativos, así mismo señalan que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera(NIIF)y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) permite la comparabilidad de los Estados Financieros locales con otros con lo cual se da la amortización contable que permite a las empresas introducirse a un mercado internacional además permite reflejar una situación financiera real. Se evidencia por lo comentado que en su mayoría de los trabajos anteriormente mencionados se recomiendan la aplicación de las NIIFs y NICs, por lo tanto considero que la hipótesis planteada guarda relación con estas.

CAPITULO VII CONCLUSIONES

En el trabajo de investigación desarrollado se llegó a las siguientes conclusiones:

- A. El tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12.
- B. El tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12.
- C. El tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12.
- D. La aplicación de la NIC 12 en general (demás diferencias temporarias deducibles) contribuye a reflejar fielmente la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC.

CAPITULO VIII RECOMENDACIONES

- A. La empresa hidroeléctrica GA SAC debe aplicar la NIC 12 para el reconocimiento del activo por impuesto diferido generado por el tratamiento tributario de los gastos pre operativos, lo cual incide de manera positiva reflejando fielmente la situación financiera de la empresa.
- B. La empresa hidroeléctrica GA SAC debe aplicar la NIC 12 para el reconocimiento del activo por impuesto diferido generado por el tratamiento tributario de los gastos pre operativos directos, lo cual incide de manera positiva reflejando fielmente la situación financiera de la empresa.
- C. La empresa hidroeléctrica GA SAC debe aplicar la NIC 12 para el reconocimiento del activo por impuesto diferido generado por el tratamiento tributario de los gastos pre operativos indirectos(que originó la pérdida tributaria), lo cual incide de manera positiva reflejando fielmente la situación financiera de la empresa
- D. La empresa GA SAC debe aplicar la NIC 12 en general para el reconocimiento del activo por impuesto diferido generado por las demás diferencias temporarias deducibles (vacaciones y provisión de auditoría), lo cual incide de manera positiva reflejando fielmente la situación financiera de la empresa.

CAPITULO IX REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA
- REGLAMENTO DEL IMPUESTO A LA RENTA
- QUISPE SICHA MAXIMILIANA, SANCHEZ MORI SOLEDAD Y CASTAÑEDA HERNANDEZ HARELD. **Tratamiento contable y tributario de los gastos pre-operativos de los proyectos de generación de energía eléctrica en la empresa AP S.A. 2013.** Tesis Pre Grado. Lima. Universidad Católica Sedes Sapientiae.2013
- GUTIERREZ ROJAS JUNIO, RODRIGUEZ QUESADA MARCOS. **Efectos en la Incorporación de las NIIF en los resultados de los Estados Financieros presentados bajo PCGA en la Empresa "MOROCOCHA S.A.** Tesis Pre Grado. Trujillo. Universidad Privada Antenor Orrego.2013
- SAMBUCETI LUIS. **Tratamiento tributario aplicable a los gastos pre operativos por expansión de actividades.** *Revista Peruana de Derecho Tributario USMP.* Número 19.Del 1 al 12.Año 2015
- GUILLERMO HIDALGO Y CYNTHIA ADAZABAL. **Gastos Pre Operativos en la Ley del Impuesto a la Renta.** *Revista FORSETI,* Edición 2013 número 1. Año 2013
- GONZALEZ FUENTES JACINTA PATRICIA. **Efecto de la aplicación de la NIC 12 Impuesto Diferido en los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2013 en las empresas presentados bajo NIIF.** Tesis Magister. Guayaquil. Universidad de Guayaquil.2014.
- SALAMEA GUEVARA TAMARA Y SÁNCHEZ SARMIENTO VANESSA. **Análisis del impacto de la aplicación de la sección 29. Impuestos a**

- las ganancias NIIF para PYMES en la Empresa Termotec PVC cía. Ltda. en el cálculo del anticipo del impuesto a renta del año 2012.** Tesis Pre Grado. Cuenca. Universidad de Cuenca. 2014
- **J.TORRES FRANCY. Las Normas Internacionales De Contabilidad (NIC's) Y Las Declaraciones De Principios De Contabilidad (DPC) En Materia Tributaria.** Tesis Magister. Mérida. Universidad de los Andes.2007
 - **MANGANDI ORTIZ JOSÉ ANTONIO. Costos y gastos deducibles y no deducibles en las empresas comerciales, análisis del impuesto sobre la renta y las normas internacionales de contabilidad.** Tesis Pre Grado. Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala.2006
 - **MIRANDA MURILLO VERÓNICA y MIRANDA MURILLO MARCEL. Incidencia tributaria por la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 "Impuestos sobre las Ganancias" en los Estados Financieros en la empresa Perfectdist S.A.** Tesis Pre Grado. Universidad Estatal el Milagro.2012
 - Informe N.° 132-2015-SUNAT/5D0000
 - **CONTADORES Y EMPRESAS. Código Tributario comentado.** Perú. Editorial Gaceta Jurídica. Primera Edición. 2009
 - **ACTUALIDAD EMPRESARIAL. Impuesto a la renta corriente y diferido : Reconocimiento según la NIC 12.** Perú. Editorial Instituto Pacífico. Primera Edición. 2015
 - **PANIBRA FLORES OSCAR. Dejan sin efecto la obligación de presentar Estados Financieros a empresas que no coticen en la bolsa de valores.** Disponible en:

- <http://blog.pucp.edu.pe/blog/tributosyempresa/2016/04/07/dejan-sin-efecto-la-obligacion-de-presentar-estados-financieros-a-empresas-que-no-coticen-en-la-bolsa-de-valores/>.Articulo web. Consultada el 25 de Julio del 2016
- PYMES GESTION PANAMA. **¿Qué son las NIIF y las NIC?** Disponible en: <http://www.pymesgestionpanama.com/contabilidad-y-finanzas/55-niif-nic.html>. artículo web Consultada el 10 Junio de 2016
 - IFRS FOUNDATION. **Normas Internacionales de Información Financiera**. Londres. IFRS Foundation Publications Department.2013
 - SEOANE JOAQUIN RAUL Y JORGE. **Diccionario de Contabilidad, Organización, Administración, Control y Ciencias afines**. Buenos Aires. Selección Contable. Segunda Edición.1954
 - MORA MONTES RICARDO. **Once Conferencias sobre temas de contabilidad**. Representaciones Contables Universales. México. Primera Edición.1959
 - ESCOBAR MATA AURELIO. **Situación Financiera**. Tesis Doctoral. México D.F. Instituto de Ciencias Sociales y Económicas y Administrativas de México.1959
 - SOTO ROMÁN RUBÉN. **Reflexiones sobre la situación financiera: qué es y cómo se determina**. Tesis Doctoral. México D.F. Universidad de Sonora.1976
 - UNIVERSIDAD POLITECNICA DE MADRID. **Gestión Económica Financiera**. Disponible en: http://www.aero.upm.es/departamentos/economia/documentac/tema_6_contabilidad.pdf .artículo web. Consultada el 24 de julio del 2016

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005
- VILLANUEVA BARRON CLARA KARINA. **¿En qué momento pueden deducirse los Gastos Pre operativos?** *Revista Actualidad Empresarial*. Número 220. Del I23-I24. Primera Quincena de Diciembre 2010
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5349-3-2005
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 467-5-2003
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 03204-2-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5242-1-2003
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 591-4-2008
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3942-5-2010
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 9518-2-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 04971-1-2006
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 974-5-2012
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1003-4-2008
- ALFARO ANDRÉS. **Gastos de mantenimiento de carreteras ¿Deducible?** Disponible en:
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/pagarmenos/2014/08/07/gastos-de-mantenimiento-de-carreteras-deducible/articulo> web. Consultada el 28 de Julio del 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 4807-1-2006
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 08917-5-2012
- GARRET VARGAS JUAN ALBERTO. **Análisis de la deducibilidad de gastos vinculados al apoyo a las comunidades por parte de la industria minera.** *Revista IUS ET VERITAS*. Vol 17(Número 34): 228 a 232. Año 2007

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 01424-5-2005
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1932-5-2004
- **SUNAT. Declaración y pago del impuesto a la renta.** Disponible en:
<http://www.quiatributaria.sunat.gob.pe/formalizacion/declaraciones/38-trabajadores-independientes/formalizacion/declaraciones/116-declaracion-y-pago-del-impuesto-a-la-renta-anual-ti.html>. Artículo web.
 Consultada el 10 de Junio del 2016
- **BRAVO CUCCI JORGE. Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta.** Cuaderno Tributario N° 22 VII en la Jornada Nacional de Tributación. Vol 22: 63 a 72. Julio 2002
- **GARCIA MULLIN, JUAN ROQUE. "Manual del Impuesto a la Renta".** Buenos Aires. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. 1978
- **PICÓN GONZALES, JORGE LUIS. "Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?. La ley, la SUNAT o lo perdí yo...".** Dogma ediciones. Lima, 2007
- **ABREU J. L. y M. BADI. *Análisis del concepto de responsabilidad social empresarial".** México D.F. International Journal of Good Conscience. 2006
- **INSTITUTO PACIFICO. Análisis Financiero en las empresas.** Lima. Editorial Pacífico.2015
- **MARTINEZ RUEDA HUMBERTO. Indicadores Financieros y su interpretación.** Disponible en
<http://webdelprofesor.ula.ve/economia/mendezm/analisis%20I/IndicadoresFinancieros.pdf> . Artículo web. Consultada 15 de Junio del 2016

- MARIA JESUS SANTIAGO. **Análisis de liquidez y solvencia.**
 Disponible en:
<http://www.gmconsulting.pro/blogideasparasunegocio/analisis-de-liquidez-y-solvencia/> articulo web. Consultada 10 de Junio del 2016

- HIRACHE FLORES LUZ. **Diferencias permanentes y temporales NIC 12 - Impuesto a las Ganancias,** en *Actualidad Empresarial*.N° 248: IV 7 a IV 10.Febrero 2012

- NICOLAS BUITRAGO. **Clasificación de las variables estadísticas.**
 Disponible en:
<https://nicolasbuitragoesatdistica.wordpress.com/author/nicolasbuitri/>
 Articulo web. Consultada el 16 de Junio del 2016

- ARIAS FIDIAS. **El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración.** Caracas. Editorial Episteme.1999

- HERNÁNDEZ SAMPIERI, FERNANDEZ COLLADO Y BAPTISTA LUCIO. **Metodología de la Investigación.** México D.F. Mc Graw-Hill/Interamericana.2006

- GARCIA QUISPE JOSÉ LUIS. **Arrastre de la Pérdida Tributaria** en *Actualidad Empresarial*. N° 202. Primera Quincena Marzo 2010

- GARCIA QUISPE JOSÉ LUIS. **Arrastre de la Pérdida Tributaria** en *Actualidad Empresarial*. N° 202. Primera Quincena Marzo 2010

ANEXOS

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TITULO: "TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PRE OPERATIVOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA DE LA EMPRESA HIDROELÉCTRICA GA SAC. AÑO 2015"

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPÓTESIS	VARIABLE X : TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS GASTOS PRE OPERATIVOS		METODOLOGIA	POBLACIÓN	TÉCNICAS
Problema General	Objetivo General	Hipótesis General	Dimensiones	Indicadores	Tipo	Población	Técnicas
¿De qué manera el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12?	Determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12.	El tratamiento tributario de los gastos pre-operativos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12	a)Gastos Pre Operativos Directos b)Gastos Pre Operativos Indirectos	a)Ley del Impuesto a la Renta b)Reglamento de la LIR c)RTFs d)NIC 38 Intangibles	Esta investigación es de tipo descriptiva, tiene como propósito describir como el tratamiento tributario de los gastos pre operativos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12	Población	a) Análisis documental b) Análisis Financiero c) Observación de Estados Financieros d) Encuesta
Problemas Específicos	Objetivos Específicos	Hipótesis Específicas	VARIABLE Y : SITUACION FINANCIERA DE LA EMPRESA HIDROELÉCTRICA GA SAC		Diseño de la investigación	Muestra	Instrumentos
a) ¿De qué manera el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos directos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12?	Determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos directos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12	El tratamiento tributario de los gastos pre-operativos directos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12	Situación Financiera de la empresa hidroeléctrica aplicando la NIC 12	Análisis Financiero a través de los siguientes : a)Análisis Comparativo de Ratios de Solvencia b)Análisis Comparativo de Ratios de Estabilidad c)Análisis Comparativo de Ratios de Liquidez	Diseño No Experimental Transversal	Información financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC periodo 2015	a)Guía de análisis bibliográfico b)Estados Financieros c)Fichas de Investigación d)Ratios Financieros e)Cuestionario
b) ¿De qué manera el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos indirectos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12?	Determinar como el tratamiento tributario de los gastos pre-operativos indirectos inciden en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12	El tratamiento tributario de los gastos pre-operativos indirectos inciden de manera positiva en la situación financiera de la empresa hidroeléctrica GA SAC cuando se aplica la NIC 12					