

**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES
CHIMBOTE**

**FACULTAD CIENCIAS CONTABLES,
FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD**

RESUMEN

**IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA APLICACIÓN
DE LA NIC 2 INVENTARIOS EN LOS PRECIOS DE
TRANSFERENCIA EN EL PERU A PARTIR DEL 1 DE
ENERO DE 2013**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

AUTOR: JAVIER ALEJANDRO FIESTAS AREVALO

ASESOR:

DR. CPC NAZARETH VELÁSQUEZ PERALTA

LIMA –PERÚ

2015

HOJA DE FIRMA DEL JURADO EVALUADOR

Mg. C.P.C.C. Eustaquio Agapito Meléndez Pereira
Presidente

Dr. C.P.C.C. Loo Ayne Enrique
Secretario

Mg. C.P.C.C. Armijo García Víctor
Miembro

AGRADECIMIENTO

A Dios por darme la fuerza y perseverancia para culminar con éxito mi tesis, a pesar de las adversidades durante todo este tiempo.

A mis hijas Fiorella Alexandra y Silvana Grazia, Jimennita Belén e hijo Javier Alonso por ser mis motores y motivos de seguir adelante y disculparme con ellos por haberles quitado valioso tiempo para hacer realidad este proyecto.

A mi madre Inés, desde el cielo, por haber sido ejemplo de amor y fortaleza y a mi padre Manuel, por haberme enseñado a no claudicar en los momentos más difíciles.

A mi amada Matty, una persona muy especial a quien valoro y respeto por su amor y apoyo en la consecución de éste objetivo de mi etapa profesional.

RESÚMEN

El presente trabajo de investigación titulado “Implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 Inventarios en los Precios de Transferencia en el Perú a partir del 1 de enero de 2013”, ha tenido por objetivo describir y analizar los costos de los inventarios según la NIC 2 que revisten en los estados financieros y las implicancias tributarias en el nuevo régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú y ha sido enfocado desde la perspectiva de la doctrina contable de determinar los costos reales y costos aplicados y demostrar y comparar con los costos que obtenemos de acuerdo a lo establecido por el T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta y su posterior aplicación en el “METODO DEL PRECIO DE REVENTA (MPR)” y el “METODO DEL COSTO INCREMENTADO (MCI)”, para obtener el Valor de Mercado, los mismos que han sido emitidos por las “Directrices Aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” publicadas por la OCDE y que el Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta los recoge en el Régimen de Precios de Transferencia, vigente a partir del 1 de enero de 2013.

Palabra clave: Costos de los Inventarios, Precios de Transferencia, Impuesto a la Renta, Método del Precio de Reventa, Método del Costo Incrementado, Directrices OECD.

ABSTRACT

This research paper entitled "Tax implications in applying IAS 2 Inventories Transfer Pricing in Peru from January 1, 2013", has aimed to describe and analyze the cost of inventories under IAS 2 coated in the financial statements and tax implications in the new transfer pricing regime of the Law of Income Tax in Peru and has been approached from the perspective of accounting doctrine to determine the actual costs and costs applied and demonstrate and compare the costs get according to the provisions of the TUO of the Law on Income Tax and its subsequent application in the "resale price method" and the "cost method increased" for the market value, the same that have been issued by the "Applicable Guidelines on Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administrations" published by the OECD and the Unique Text of the Tax Act Rent collects in the Transfer Pricing Rules, effective from January 1, 2013.

Keyword: Inventory Costs, Transfer Pricing, Income Tax, Resale Price Method, Cost Method Increased, OECD Increased, OECD Guidelines.

CONTENIDO

HOJA DE FIRMA DEL JURADO EVALUADOR	ii
AGRADECIMIENTO	iii
RESÚMEN	iv
ABSTRACT	v
I. INTRODUCCIÓN	1
1.1 Problematización e importancia	5
1.2 Objeto de estudio	5
1.3 Pregunta orientadora	7
1.4 Objetivos de estudio	8
1.4.1 Objetivo General	8
1.4.2 Objetivos específicos	8
1.5 Justificación y relevancia del estudio	8
II. REFERENCIAL TEÓRICO - CONCEPTUAL	8
2.1 Antecedentes	8
2.2 Referencial conceptual	15
2.3 Referencial teórico	16
III. METODOLOGÍA	31
3.1 Tipo de Investigación	31
3.2 Método de investigación	31
3.3 Sujeto de la investigación	31
3.4 Escenario de estudio	31
3.5 Procedimiento de recolección de datos cualitativos	32
3.6 Consideraciones éticas y de rigor científico	32
3.6.1 Consideraciones éticas	32
3.6.2 Consideraciones de rigor científico	32
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	33
4.1 Presentación de Resultados	33
4.2 Análisis y discusión de Resultados	41
V. CONCLUSIONES	50
Anexos	56

INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de armonizar las prácticas contables a nivel internacional, el 29 de junio de 1973 se fundó el IASC (International Accounting Standards Committee –en sus siglas en inglés), con el objetivo de formular y publicar las **Normas Internacionales de Contabilidad – NICs** y de contribuir a la elaboración y adopción de principios de contabilidad que sean apropiados, con la finalidad de establecer políticas de aceptación internacional aplicables para la preparación y presentación de los estados financieros. La junta de establecimiento de normas era conocida como el Consejo del IASC.

El IASC formula las NICs, que vienen a ser pronunciamientos profesionales sobre un tema en particular y se aceptan como principios de contabilidad generalmente aceptados.

El antiguo IASC trabajó desde 1973 hasta el 2000 y fue reestructurado y reemplazado como consecuencia de una profunda reforma organizativa por un nuevo organismo internacional independiente, regido por una fundación a partir del 1 de abril de 2001, denominada International Accounting Standards Board (IASB por sus siglas en inglés) con sede en Londres quien asumió la responsabilidad de fijar los estándares de contabilidad que realizaba el IASC.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), comenzó sus operaciones en 2001 y tal como lo establece el prólogo a la traducción española de las NIIF 2009, Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad traducido al español, Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas al 1 de enero de 2009, Prólogo a la traducción española de las NIIF 2009, página v, el IASB está comprometido en el desarrollo, interés público, de un conjunto único de normas contables mundiales de elevada calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento que lleven a requerir información comparable, transparente y de elevada calidad en los estados financieros con propósito de información general.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las normas e interpretaciones contables emitidas por el IASB.

Continúa dicho prólogo mencionando que, desde que el IASB comenzó a operar en abril de 2001, el número de países que usan las NIIF ha crecido sustancialmente, acercándose al objetivo del IASB, que consiste en que constituyan un conjunto de normas contables comunes que se utilicen en todo el mundo. La crisis financiera global (2008), ha demostrado que normas de información financiera de alta calidad pueden alertar a los mercados de problemas emergentes.

También destaca el papel que las NIIF pueden desempeñar en la recuperación de la confianza de los inversores y que el IASB está aumentando sus esfuerzos para fomentar la más amplia adopción de NIIF para contribuir a asegurar su aplicación uniforme en todo el mundo, y conseguir la convergencia con las normas contables utilizadas en las mayores economías del mundo.

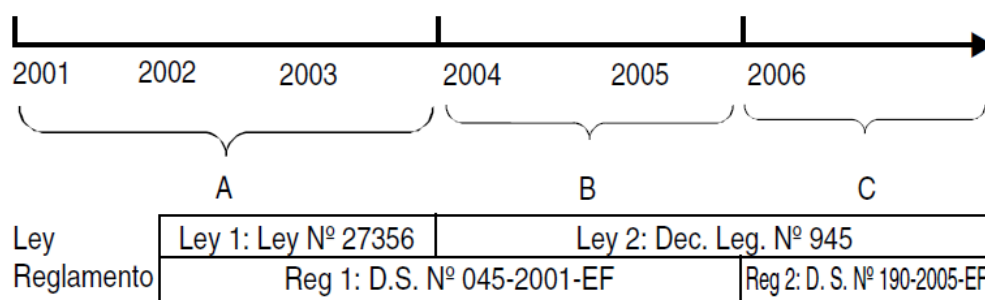
En el Perú, la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (LGS) de 1997, vigente a partir del 1 de enero de 1998 dispone en su artículo 223° que los Estados Financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados-PCGA en el Perú.

A manera de precisión de lo dispuesto por lo antes mencionado en el artículo 223° de la LGS, el Consejo Normativo de Contabilidad, instancia normativa contable del Sector Privado de conformidad con el artículo 43° de la Ley N° 28112, publicado el 28.11.2003, Ley Marco de la Administración Financiera del Sector Público, dictó la Resolución N° 013-98-EF/93.01 (23.07.1998), por la que se interpretó que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el citado artículo, comprende sustancialmente por extensión las Normas Internacionales de Contabilidad – NICs y en forma supletoria los US GAAP (Normas contables americanas) a partir de dicha fecha, dándole un nuevo impulso a la contabilidad.

Se entiende que el primer ejercicio respecto del cual se exigiría el cumplimiento de todas las NICs sería el período correspondiente al año 1998.

Como consecuencia del compromiso del IASB, en diciembre del 2003 y marzo de 2004 se hicieron públicos, las modificaciones a las NICs vigentes a dicha fecha para facilitar el proceso de adopción y migración a las NICs que aplican las empresas europeas.

Por otro lado, **DIAZ TONG, Enrique (2006)**, en “Perú: New Transfer Pricing Regulations”. EN: “*International Transfer Pricing Journal.*” Volumen 13 – Número 3, Mayo – Junio 2006, publicación del International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam – Holanda, indicó que respecto a las normas de Precios de Transferencia (PT) en el Perú, éstas fueron incluidas en la legislación del Impuesto a la Renta a partir del uno de enero de 2001, mediante la Ley N° 27356 tenía la siguiente vigencia:



1. Las normas sobre PT están vigentes en el Perú desde el año 2001. En aras de una explicación didáctica y tal como lo describe el autor, podemos clasificar en tres períodos: El período “A” correspondiente a los años 2001 al 2003; el período “B” correspondiente a los años 2004 y 2005; y el **período “C” correspondiente al año 2006 en adelante**, que incluye nuestro período de estudio de la presente investigación.

2. Durante el período A estuvo vigente la modificación a la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) establecida por la Ley N° 27356, que introduce por primera vez la institución de los PT en el Perú (Ley 1) y la modificación al Reglamento de la LIR operada por el D.S. N° 045-2001-EF (Reglamento 1).

3. Durante el periodo B estuvo vigente la modificación a la LIR operada por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, el cual incorporó

el artículo 32 –A mediante el artículo 22° de dicho D.L. (en lo sucesivo la Ley 2) y el Reglamento 1, toda vez que recién el 31 de diciembre de 2005 se publicarían las modificaciones al Reglamento de la LIR por el D.S. N° 190-2005-EF (Reglamento 2), vigente a partir del 1 de enero de 2006. Vale decir, durante el período B, la Ley 2 estuvo vigente sin una adecuada reglamentación, toda vez que el Reglamento 1 estuvo diseñado en relación con la Ley 1. Este hecho generó una serie de inconvenientes.

4. Durante **el período C está vigente la Ley 2 y el Reglamento 2, incluyendo las modificaciones realizadas en el 2012 (Reforma Tributaria)**

Actualmente, según lo afirmado por una sociedad de auditoría, se estima que la SUNAT intensificaría en el 2015, las fiscalizaciones en Precios de Transferencia (PT) y podría estar acotando a más de 540,000 empresas.

Asimismo, la fiscalización en PT se concentrarán en los Principales Contribuyentes, en un 100%, es decir, en algo de 18,000 empresas con auditores especializados.

En este punto, más de 520,000 pequeñas y medianas empresas (hasta 15% del total de contribuyentes de 3.5 millones), están obligadas a cumplir con las normas de PT.

Por ello, sigue indicando, los contribuyentes que realicen operaciones por más de S/.200,000 entre partes vinculadas o aquellas que usen países de baja o nula imposición deberán tener en cuenta los cambios tributarios en esta materia y que se encuentran vigentes desde el 1 de enero de 2013.

Asimismo, el tratamiento contable de los inventarios en cualquier entidad es un tema fundamental, sobre todo al tratar de determinar la cantidad de costo que se le debe de reconocer como activo hasta que los ingresos generados le sean reconocidos, tal como lo establece la norma internacional de contabilidad. Por dicha razón hemos desarrollado esta investigación, con el fin de determinar ése costo, así como el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo. Sin embargo esa determinación de ése costo se complica más si las operaciones que

realizan son entre partes vinculadas, que de acuerdo a nuestra legislación doméstica, están sujetas al Régimen de Precios de Transferencia y es aquí donde se centra nuestra investigación porque consideramos que los costos de los inventarios tienen un papel fundamental cuando aplicamos los métodos de valoración a aquellas transacciones que se realicen entre partes vinculadas.

Por otro lado, a partir del 1 de enero de 2013, se aplica el nuevo Plan Contable General Empresarial teniendo en cuenta en las Normas Internacionales de Información Financiera, así mismo algunas de dichas normas contables se comienzan a aplicar en forma obligatoria y también entran en vigencia los cambios realizados en la Ley del Impuesto a la Renta, como producto de la Reforma Tributaria realizada en el 2012.

Es en ése contexto que iniciamos la investigación para lo cual hemos desarrollado un análisis de las implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 Inventarios en los Precios de Transferencia en el Perú a partir de la indicada fecha.

1.1 Problematización e importancia

La presente investigación está dirigida al estudio y análisis de los costos de los inventarios establecidos en la NIC 2, emitida por la International Accounting Standards Board (IASB), y que es tomada en cuenta en la presente investigación mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) N° 044-2010-EF/94, la misma que tendrían implicancias tributarias en la determinación de los precios de las transacciones entre partes vinculadas al aplicar los Métodos Internacionalmente aceptados sujetas al nuevo régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta en la aplicación en el Perú, a partir del 01 de enero 2013.

1.2 Objeto de estudio

El estudio y análisis del **costo** de los inventarios, se realizará con el fin de determinar sus implicancias tributarias en el Valor de Mercado de las transacciones entre partes vinculadas cuyos **precios y monto** de las contraprestaciones asignado a los bienes,

servicios y demás prestaciones según lo establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante la LIR), cuando se realizan las ventas, aportes de bienes y demás transferencia de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares.

Los precios y montos de las transacciones se sujetan al Régimen de Precios de Transferencia establecidos en la LIR de acuerdo a los Métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación en el Perú a partir del 01 de enero de 2013.

Por otro lado, las normas de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), a partir del 01 de enero de 2013, serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas y sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este **determine** en el país un **menor impuesto** del que correspondería por la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Los inventarios y su valuación constituyen partes importantes de los distintos **hechos económicos** que se reconocen y miden para ser expresados en los estados financieros, teniendo en cuenta que el valor de los mismos constituyen un factor importante en la utilidad de la empresa y por ende para cuantificar la renta bruta según la LIR.

Por otro lado, el Artículo 20° de la LIR establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de **ingresos**. Continúa estableciendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de **bienes**, la **renta bruta** estará dada por la diferencia existente entre el **ingreso neto total** proveniente de dichas operaciones y el **costo computable** de los **bienes enajenados**, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobante de pago.

En el Informe N° 17-2013-SUNAT/4B0000 del 1 de febrero de 2013, la SUNAT señala que se debe utilizar la definición de “**ingresos**” establecidas en las normas contables para efectos del Impuesto a la Renta a fin de analizar los alcances del monto cobrado por concepto de recargo de transporte por ductos de los productos líquidos según Ley N° 29852.

Asimismo, la aplicación de la NIC 2 “Inventarios”, será estudiada y analizada puesto que actualmente nos dirigimos hacia la convergencia global alrededor de las Normas Internacionales de Información Financiera, y se apunta a un lenguaje global que responda a las necesidades de los inversionistas, básicamente en mejorar la transparencia, como también la comparabilidad de la información financiera y así promover el crecimiento económico en el Perú.

Nuestro estudio incidirá en el Valor de Mercado de la adquisición de inventarios (bienes) entre “Partes Relacionadas”, transacción por transacción comparables **entre una entidad con partes independientes**, determinados por los métodos de Precio de Reventa y de Costo Incrementado usando como herramienta de control, el denominado “Kárdex”, **y no consideramos el análisis y estudio de las transacciones comparables entre terceros independientes.**

1.3 Pregunta orientadora

El tema está dirigido al estudio y análisis de los costos de los inventarios establecidos en la NIC 2, emitidas por la International Accounting Standards Board (IASB), y que son tomados en cuenta en la presente investigación mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) N° 051-2012-EF/30, las mismas que tendrían implicancias tributarias en el nuevo régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta en la aplicación de los mismos en los Grupos Económicos en el Perú, a partir del 01 de enero 2013.

¿Cuáles son las implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 Inventarios en los Precios de Transferencia en el Perú a partir del 1 de enero de 2013?

1.4 Objetivos de estudio

1.4.1 Objetivo General

- ✓ Describir y analizar las implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 Inventarios en los Precios de Transferencia en el Perú, a partir del 01 de enero de 2013.

1.4.2 Objetivos específicos

- ✓ Describir y analizar los costos de los inventarios en la aplicación de la NIC 2 que revisten en los estados financieros.
- ✓ Describir y analizar las implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 en el nuevo régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú, a partir del 01 de enero de 2013.

1.5 Justificación y relevancia del estudio

En la presente investigación se estudia y analiza los costos de los inventarios (bienes), sujetándonos a lo establecido por la NIC2 “Inventarios”, vigente y publicada por el Consejo Normativo de Contabilidad, y determinar sus implicancias tributarias respecto al Régimen de Precios de Transferencia publicados en julio 2012 en el diario oficial “El Peruano” con ocasión de la última reforma tributaria, vigentes a partir del 01 de enero de 2013, con el fin de aumentar la Recaudación Tributaria.

II. REFERENCIAL TEÓRICO - CONCEPTUAL

2.1 Antecedentes

2.1.1 HENDRIKSEN (1974) en su obra denominada “Teoría de la Contabilidad” sostiene que uno de los objetivos de la **medición de los inventarios** es indicar el importe de los fondos que se espera generará la **venta de mercancías**. Menciona a

Chambers, quien recomendó la valoración con base en el equivalente corriente en efectivo o **precio de venta de los inventarios** de productos terminados, razonando que ella representa el importe que la empresa puede recibir en la liquidación de sus inventarios en el curso ordinario del negocio. Sin embargo, prosigue, que del precio de venta debe deducirse el margen previsto, lo cual cambia el objetivo al de presentar el importe del efectivo que la empresa habría de tener si en vez de poseer las mercancías tuviera que adquirirlas.

Asimismo indica que, en cuanto al **cálculo de los inventarios** y el **costo u otro valor** que aparear con los ingresos del ejercicio corriente, exige tanto la determinación de las cantidades de unidades físicas como la asignación de un **precio** a cada partida. Y la existencia de gran número de artículos homogéneos y de corrientes continuas hacia los clientes o hacia la producción es característica común de los inventarios.

Así pues, las determinaciones de las cantidades físicas de unidades son exactamente tan importantes como la asignación de valores a las unidades y que los métodos más comunes de determinar la cantidad de unidades son:

- 1) la realización de un recuento periódico de los renglones en existencia;
- 2) el registro perpetuo de cada artículo o partida;
- 3) una combinación de métodos periódicos y perpetuos, y
- 4) Métodos de determinar los importes del valor total por medio de relaciones agregativas.

Seguidamente dicho autor desarrolla lo siguiente:

Respecto al método 1), afirma que el **recuento de las mercancías o artículos en existencias** se considera casi siempre como requisito previo necesario para la comprobación y dictamen de los estados financieros publicados sin salvedades. Si las cantidades de unidades de los inventarios inicial y final son exactas, por lo general se da por sentado que la **utilidad neta** ha sido determinada correctamente. Pero debe tenerse en cuenta que la cantidad de unidades vendidas es un residuo calculado mediante la resta de la cantidad que queda al cierre del ejercicio de la cantidad total

disponible durante el ejercicio. Este residuo puede incluir unidades perdidas por **robo, evaporación, deterioro u otras causas**. Con el concepto de inclusión de todos los resultados en la determinación de la utilidad, la separación de las unidades vendidas de las unidades perdidas no es importante; pero si las **pérdidas** han de presentarse por separado como gasto o como partida extraordinaria, el método de inventario periódico por sí solo no es suficiente.

Respecto al método 2) agrega que el procedimiento de **inventario perpetuo** tiene el efecto contrario. Las cantidades vendidas o utilizadas se determinan de los registros y se da por asentado que **todas las unidades no vendidas están en existencias** al cierre. Así pues, afirma, **cualquier pérdida se incluye en el inventario final**. El resultado es que, si hay pérdidas, **la valoración del inventario** en el balance general (actualmente denominado, según la NIC 1: “Estado de Situación Financiera al final del Período”) **se exagera** y la **utilidad neta** (obtenida del “Estado de Ganancias y Pérdidas”, actualmente denominado “Estado del Resultado Integral del periodo”), incluyendo todos los resultados se **expresa de más**.

Respecto al método 3) afirma que por tanto, **el mejor procedimiento se obtiene cuando se mantiene un sistema de inventario perpetuo, pero comprobado mediante un recuento al cierre del ejercicio**.

En relación al método 4) de los métodos agregativos, enfatiza que particularmente el método de la utilidad bruta y el método de precios al menudeo o por menor, se estudiarán bajo el tema de precio y que sin embargo, debe observarse en este punto que estos procedimientos tienen algunas de las mismas dificultades que los métodos de inventario perpetuo, **a menos desde luego que se suplementen con recuentos periódicos**.

2.1.2 DURAN (1983): en su obra denominada “Los Inventarios y el Impuesto a la Renta”, sostiene que debe advertirse que un **método de valuación**, en lo esencial, **es un regulador de las utilidades de las empresas** que afecta seriamente a los intereses de sus propietarios, personal, el Fisco y los terceros interesados en ellas, que obliga a la adopción del método de valuación más consecuente con la situación,

condiciones y características de los inventarios y en particular, a la forma de comercialización de las mercancías respectivas.

Para simplificar la aplicación a los inventarios, de los distintos métodos de valuación, el autor indica que hará el uso común de los datos contables siguientes:

FECHA	OPERACIÓN	UNIDADES	COSTO UNITARIO	SALIDA	INVENTARIO FINAL
1 de Junio	Inventario inicial a S/. 2.00				400
12 de Junio	Compra	600	2.2		1000
15 de Junio	Venta			800	200
20 de Junio	Compra	800	2.32		1000
23 de Junio	Venta			600	400
27 de Junio	Compra	200	2.52		600

Prosigue dicho autor, que bajo estos datos, la **determinación del costo de los inventarios finales y del costo de ventas.** depende del método de valuación que se selecciones y consecuentemente, **las utilidades serán mayores o menores.** En forma de diagrama, los datos base para calcular dichos costos, se tiene:

COSTOS HISTÓRICOS U "ORIGINALES" (REALES)				COSTOS APLICADOS			
	Q (cantidad)	C.U (costo unitario)	Monto S/.		Q (cantidad)	C.U (costo unitario)	Monto S/.
INVENTARIO INICIAL :	400	2,00	800	INVENTARIO FINAL :	600	???	???
COMPRAS :			S/.				
	600	2,20	1.320				
	800	2,32	1.856				
	200	2,52	504				
	1.600		3.680	3.680			
			3.680				
"EXISTENCIAS" DISPONIBLES PARA LA VENTA :							
TOTAL COSTOS HISTÓRICOS	2.000		4.480	TOTAL COSTOS APLICADOS	2.000		4.480
				SEGÚN MÉTODO DE VALUACIÓN SELECCIONADO : PROMEDIO, PEPS, ETC.			

De dicho ejemplo, indica que la manera de aplicar los distintos métodos de valuación de los inventarios, depende de la forma de conocer los inventarios finales:

- 1) Mediante recuento físico de las unidades, o bien
- 2) Con base en el sistema de inventarios perpetuos.

Y seguidamente concluye haciendo notar lo siguiente:

- 1) Cuando se usa el sistema de recuento físico para conocer el inventario final, **el costo de lo vendido se conoce, deduciendo del costo de las mercancías disponibles para venta, el costo del inventario final.**
- 2) En contraste, bajo el sistema de inventarios perpetuos, las entradas y salidas se registran conforme suceden durante el período contable, **conociendo así permanentemente el costo del inventario final,** y por tanto, el **costo de las ventas según se van realizando éstas.**

2.1.3 La Norma Internacional de Contabilidad NIC 24 (vigente 1995), en los párrafos 7 al 11 en las “Consideraciones sobre los Entes Vinculados” de la citada NIC, hacía referencia a los **“precios”** acordados entre **“entes vinculados”** y las relaciones entre partes vinculadas y las **“transacciones”** u **“operaciones”** realizadas, tal como se describe:

*“7 Las **relaciones entre entes vinculados** son una característica normal del comercio y los negocios. Frecuentemente, por ejemplo, las empresas realizan partes separadas de sus actividades por medio de empresas subsidiarias o asociadas y adquieren intereses en otras empresas – con fines de inversión o por razones comerciales- que son de proporciones suficientes como para que la compañía inversionista pueda controlar o ejercer influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la empresa en la que ha invertido.*

*8 La existencia de una relación entre entes vinculados podría afectar la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa que presenta la información. Los entes vinculados pueden celebrar **transacciones** que los entes no vinculados pueden no celebrar. Asimismo, las **transacciones** entre entes vinculados pueden no ser efectuadas por los mismos importes que entre entes no vinculados.*

*9 Los resultados de las **operaciones** y la posición financiera de una empresa pueden ser afectados por una relación entre entes vinculados aún en el caso de que entre éstos no haya **transacciones**. La simple existencia de la relación puede ser suficiente*

para afectar las **transacciones** de la empresa que presenta información, con otros entes.

Por ejemplo una subsidiaria puede poner término a sus relaciones con un socio comercial en cuanto la principal adquiere una subsidiaria dedicada al mismo negocio que el mencionado socio.

Alternativamente, un ente puede rehusar actuar a causa de la influencia significativa de otro – por ejemplo, una subsidiaria recibe de su principal instrucciones de no realizar actividades de investigación y desarrollo.

10 Siendo difícil para la gerencia determinar los efectos de las influencias que no conducen a **transacciones**, esta Norma determinó no requerir revelaciones de dicho efectos.

11 El reconocimiento contable de una transferencia de recursos normalmente está basado en un **precio acordado entre las partes**. Entre entes no vinculados el **precio es determinado como consecuencia de la absoluta independencia con que proceden vendedor y comprador**. Los entes vinculados pueden tener **cierto grado de flexibilidad en el proceso de determinación del precio**, que no se encuentra en las **transacciones entre entes no vinculados**.” (el resaltado es nuestro)

De los párrafos glosados, podemos inferir que desde aquella versión de la NIC 24, en el Perú se tenía lo siguiente:

- i) Que la sola existencia de una relación entre entes vinculados podría afectar la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa que presenta la información, más aún en los resultados de las **operaciones** y también la posición financiera de una empresa pueden ser afectados por una relación entre entes vinculados aún en el caso de que entre éstos no existan **transacciones**.
- ii) Que el registro o reconocimiento contable de una transferencia de recursos, estaba normalmente basado en un **precio acordado entre las partes** y la NIC 24 vigente en dicha fecha, establecía un “**precio**” **para dicho registro contable de esa transacción por cada operación** y era representativo de su **sustrato económico de la operación realizada**, en donde se **subsumía un**

intercambio económico efectivamente realizado cuando existían transferencias de recursos entre “entes vinculados” y se usaba indistintamente los términos “operaciones” y “transacciones”.

Seguidamente los párrafo 12 al 17 de la mencionada NIC 24, hacen mención que existían una serie de métodos que se usarían para determinar los “precios de las transacciones” entre partes vinculados, con lo cual nos llevó a la conclusión que en el Perú, desde dicha fecha, ya existía en una norma internacional de contabilidad que trataba los métodos de “Precios de Transferencia”, tal como se puede leer en los párrafos siguientes:

*“13 Una forma de determinar el **precio de una transacción** entre entes vinculados es por medio del **método de precios no controlados comparables**, según el cual el precio se fija por referencia a mercaderías comparables vendidas en un mercado económicamente comparable, a un comprador no relacionado con el vendedor. Este método se usa a menudo cuando las mercancías que se venden o los servicios que se prestan en una transacción entre entes vinculados son similares a las transacciones comerciales normales. Este método se usa también para determinar el costo de financiamiento.*

*14. Cuando entre entes vinculados se transfieren mercaderías antes de su venta a un tercero independiente, a menudo se usa el **método de precio de venta al público**. Esto reduce el precio de venta al público en un margen que representa una cantidad de la cual el ente re-vendedor buscará cubrir sus costos y obtener una utilidad adecuada para llegar al **precio de transferencia** a dicho tercero independiente. Hay problemas de criterio para determinar una compensación apropiada para la contribución que el tercero independiente hace al proceso. Este método se usa también para transferencias de otros recursos, tales como derechos y servicios.*

*15 Otro enfoque es el **método del costo añadido**, que consiste en añadir un apropiado margen de utilidad al costo del proveedor. Es posible que se experimenten dificultades al determinar tanto los elementos del costo como el margen de la utilidad. Entre los criterios que pueden ayudar a determinar los **precios de transferencia** están los **rendimientos comparables**, entre actividades económicas similares, en relación con el volumen de ventas o el capital empleado.*

16 A veces los **precios de las transferencias** entre entes vinculados no están determinados por ninguno de los métodos descritos en los párrafos 13 al 15. A veces, no se carga precio alguno como en los ejemplos de servicios gerenciales gratuitos y cuando se da crédito libre de intereses.

17 A veces, **hay transacciones que no habrían tenido lugar si no hubiese existido la relación entre entes vinculados.** Por ejemplo, es posible que una compañía que vendió al costo gran parte de su producción a su compañía principal no hubiese podido encontrar un cliente alternativo si su principal no le hubiese hecho la compra.” (lo resaltado es nuestro).

Como podemos advertir, los tres métodos descritos en la NIC 24 vigente en dicha fecha, en esencia económica, son los mismos métodos que están contenidos en el T.U.O del Impuesto a la Renta y su Reglamento y por tanto, en el Perú, desde aquella fecha, la citada NIC ya normaba sobre los “Precios de Transferencia”.

Sin embargo, el tema de Precios de Transferencia en el Perú se ha tratado desde la perspectiva de Fiscalidad Internacional de acuerdo a los principios de “Directrices Aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” publicadas por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) .

2.2 Referencial conceptual

El presente estudio y análisis de los costos contenidos en la NIC 2 “Inventarios” y sus implicancias tributarias en el nuevo régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta en la aplicación de los mismos en los Grupos Económicos en el Perú, a partir del 01 de enero 2013, ha sido enfocado desde la perspectiva de la doctrina contable de determinar los **costos reales y costos aplicados**, tal como **DURAN** lo desarrolla, y poder demostrar y comparar con los costos que obtenemos de acuerdo a lo establecido por el T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta y su posterior aplicación en los métodos: “METODO DEL PRECIO DE REVENTA (MPR)” y “METODO DEL COSTO INCREMENTADO (MCI)”, para obtener el Valor de Mercado, los mismos que han sido emitidos por las

“Directrices Aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias” publicadas por la OCDE y que el Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta los recoge en el Régimen de Precios de Transferencia, vigente a partir del 1 de enero de 2013.

El aporte que hacemos en esta investigación es realizar un análisis y estudio del **sustrato económico del “precio”** (costo unitario x cantidad) , donde se originan las fórmulas de los citados Métodos, partiendo de la herramienta conocida como el “KARDEX” o lo que denomina como el “REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES” y “REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN VALORIZADO” (de acuerdo al artículo 62° de nuestra Legislación del Impuesto a la Renta) que obliga a llevar por la empresas que hayan obtenido ingresos por más de 1,500 UIT (Unidades Impositivas Tributarias).

2.3 Referencial teórico

Y teniendo como perspectiva el enfoque de la presente investigación, se tomarán en cuenta las definiciones y conceptos de las Normas Internacionales de Contabilidad y del Marco Conceptual vigentes.

2.3.1 Del Alcance y Ámbito de Aplicación del “Marco Conceptual para la Preparación de Estados Financieros”

El “Marco Conceptual para la Preparación de Estados Financieros” (en adelante MC) aprobado mediante Resolución de CNC N° 005-94-EF/93.01 y vigente a partir del 1 de enero de 1994, establece lo siguiente:

“La esencia sobre la forma

*35. Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que éstos se contabilicen y presenten de acuerdo con **su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal.** La esencia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con*

lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo, una entidad puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada de a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la entidad que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta, podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción)”

Respecto a los **elementos de los estados financieros**, dicho MC indica lo siguiente:

“Elementos de los estados financieros

47. *Los estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos, agrupándolos en grandes categorías, de acuerdo con sus características económicas. Estas grandes categorías son los elementos de los estados financieros.*

*Los elementos relacionados directamente con la medida de la **situación financiera** en el B son los **activos**, los pasivos y el patrimonio neto. Los elementos directamente relacionados con la medida del **desempeño** en el estado de resultados son los ingresos y los gastos.*

(...)

49. *Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los **activos**, los pasivos y el patrimonio neto. Se definen como sigue:*

(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

(b) Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(c) *Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.*

50. *Las definiciones de activo, pasivo y patrimonio neto, identifican sus características esenciales, pero no pretenden especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance. Por tanto, ciertas partidas pueden caer en las definiciones, pero no se reconocerán como activos o pasivos en el balance, porque no cumplen las condiciones para su reconocimiento, tal y como se discute en los párrafos 82 a 98. En particular, la expectativa de que llegarán a, o saldrán, beneficios económicos de la empresa, debe tener el suficiente grado de certeza para cumplir la condición de probabilidad del párrafo 83, a fin de permitir que se reconozca un activo o un pasivo.*

51. *Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio neto, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal...”*

(...)

Para efectos del presente estudio consideramos que los elementos que toman relevancia son los *elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera: los activos, los pasivos y el patrimonio neto* podemos inferir que las transacciones y sucesos son reflejados en los estados financieros

Asimismo, respecto al reconocimiento de los elementos de los estados financieros, se tiene:

“Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

82. *Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 83. Ello implica la descripción de la partida con palabras*

y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede paliar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

83. Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

(a) **sea probable** que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y

(b) la partida tenga un **costo o valor** que pueda ser medido con fiabilidad.

84. Al evaluar si una partida cumple estos criterios y, por tanto, está cualificada para su **reconocimiento** en los estados financieros, es necesario tener en cuenta las condiciones de materialidad discutidas en los párrafos 29 y 30. La interrelación entre los elementos significa que toda partida que cumpla las condiciones de definición y reconocimiento para ser un determinado elemento, por ejemplo un activo, exige automática y paralelamente el reconocimiento de otro elemento relacionado con ella, por ejemplo un ingreso o un pasivo.

La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

85. El concepto de **probabilidad** se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando es probable que una partida por cobrar de otra entidad vaya a ser pagada por ésta, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia en contrario, reconocer tal partida por cobrar como un activo. No

obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de impago, y por tanto se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

Fiabilidad de la medición

*86. La segunda condición para el reconocimiento de la partida es que posea un **costo o valor** que pueda ser medido de forma fiable, tal y como este concepto de fiabilidad ha sido discutido en los párrafos 31 a 38 de este Marco Conceptual. En muchos casos, cuando el **costo o valor debe estimarse**, el uso de **estimaciones razonables** es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso. A pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.*

*87. Una partida que, en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 83, puede sin embargo quedar cualificada para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos, producidos en un momento **posterior** en el tiempo.*

*88. Puede estar justificado que una partida a la que, aún poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea **revelada** a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una empresa.*

Reconocimiento de activos

89. Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la empresa, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

*90. Un activo **no** es objeto de reconocimiento en el balance cuando se considera improbable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro. En lugar de ello, tal transacción lleva al **reconocimiento de un gasto** en el estado de resultados. Este tratamiento contable no implica que la intención de la gerencia, al hacer el desembolso, fuera otra que la de generar beneficios económicos en el futuro, o que la gerencia estuviera equivocada al hacerlo. La única implicación de lo anterior es que el grado de certeza, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa, tras el presente periodo contable, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.*

“Importancia relativa o materialidad

29. La relevancia de la información está afectada por su naturaleza e importancia relativa. En algunos casos la naturaleza de la información, por sí misma, es capaz de determinar su relevancia.

(...)

*En otros casos, tanto la naturaleza como la importancia relativa son significativas, por ejemplo los **saldos de inventarios**, mantenidos en cada una de las categorías principales, que son apropiados para la actividad empresarial.”*

30. La información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas a partir de los estados financieros.

(subrayados y resaltados son nuestros)

En efecto, el MC considera a los **activos** como “grandes categorías” de acuerdo a sus **características económicas** que posean con lo cual iniciamos nuestro análisis, por ser elementos que se utilizan para medir la **situación financiera** de la entidad para luego utilizar los elementos ingresos y gastos, que son los que miden el desempeño de la misma o sea de los resultados (**situación económica**), **dando atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica** que subyacen en la misma y no meramente a su forma legal.

También podemos inferir, que el MC considera al **activo** como un **recurso económico controlado por la entidad**, por tener **características económicas**, con las cuales dicho Marco no pretende especificar las condiciones para su reconocimiento (registro), pues las mismas se establecen en otros párrafos del MC (párrafos 82 al 98). Y además dicho **activo** proviene de **sucesos pasados y del cual la entidad prevé obtener en el futuro beneficios económicos**.

Por tanto, al identificar las características económicas de un activo, queda claro que la temporalidad resulta de mucha importancia, pues los sucesos o hechos deben haber ocurrido en el pasado y los beneficios económicos que resulten, se encuentran en el futuro y si consideramos al periodo contable igual que el periodo tributario hay que tener muy en cuenta lo siguiente:

Si nos encontramos en el inicio del periodo (1 de enero), entonces los sucesos pasados pertenecen al periodo anterior y los beneficios económicos pertenecen al presente periodo en que nos encontramos.

Si nos ubicamos el final (31 de diciembre) del mismo, los sucesos pasados pertenecen al periodo en que nos encontramos, pero los beneficios económicos que se obtendrán se encuentran en el siguiente periodo, tal como se muestra:



2.3.2 Del Alcance y Ámbito de Aplicación de la NIC 2 “Inventarios” y la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 13 “Medición de Valor Razonable”

En la NIC 2 “Inventarios”, Norma Internacional de Contabilidad oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) con Resolución de CNC N° 048-2011 Versión Junio 2011 publicado el 06 de enero 2012 se entiende que la esencia económica de un inventario es ser un **activo** y que lo vincula a la entidad por encontrarse en **posesión** de la misma con el propósito de ser vendido cuando se desarrolla en forma normal una operación de venta, o en el proceso de producción con vistas a dicha venta. Asimismo, considera a los materiales o suministros que son consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Asimismo, define los siguientes sustratos económicos: el “Valor neto Realizable” y “Valor Razonable”, en los siguientes términos:

“Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.”

Y el párrafo D49 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) N° 13 “Medición de Valor Razonable”, Norma Internacional de Contabilidad oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) con Resolución de CNC N° 048-2011 Versión Junio 2011 publicado el 06 de enero 2012, modificó el párrafo 7 de la NIC 2 y quedó de la de la siguiente forma:

“El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que el último no. El valor neto

realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de ventas.

En el Apéndice D de la NIIF 13 “Modificaciones a otras NIIF”, la definición de “Valor Razonable” se **sustituye** por:

“Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.”

La NIIF 13 en el párrafo 1, en cuanto a sus objetivos, establece que dicha NIIF define “valor razonable”, establece en una sola NIIF un marco para la medición del valor razonable y requiere información a revelar sobre las mediciones del valor razonable.

Asimismo indica que el “valor razonable” es una **medida basada en el mercado**, y que no es una medición específica de la entidad, lo cual si lo es el “valor neto realizable”, por ser un *“importe neto que la entidad **espera obtener** por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación.”* Y allí radica la diferencia entre la aplicación de dichas definiciones para efectos de considerar el sustrato económico: precio. En efecto, para algunos activos y pasivos, indica dicho párrafo, pueden estar disponibles transacciones de mercado observables o información de mercado, mientras que para otros activos y pasivos, pueden no estar disponibles transacciones de mercado observables e información de mercado. No obstante ello, prosigue dicho párrafo, el objetivo de una medición del valor razonable en ambos casos es el mismo: **estimar el precio** al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el activo o transferir el pasivo entre participantes de mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes, es decir, un **precio de salida** en la fecha de la medición desde la perspectiva de un participante de mercado que mantiene el activo o debe el pasivo.

Para efectos de nuestro trabajo, el “valor neto realizable” proviene de la entidad que realiza transacciones con otras entidades que no son vinculadas y cuando dichas

transacciones las realiza con entidades vinculadas, entonces se tiene que aplicar el “valor razonable”, por ser una medida basada en el mercado.

En dicho extremo, puesto que el “valor razonable” es una medición basada en el mercado, se mide utilizando los supuestos que los participantes de mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo los supuestos sobre riesgo, en consecuencia, la **intención** de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo, no es relevante al medir el “valor razonable”.

Y como se expresa en dicho párrafo, la definición de “valor razonable” se centra en los activos y pasivo porque **son un objeto principal de la medición en contabilidad.**

2.3.3 Del Alcance y Ámbito de la NIC 24, NIC 27, NIC 28 Aplicadas a Grupos Económicos y el Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y Reglamento, vigentes a partir de 01 enero de 2013.

Del Alcance y Ámbito de Aplicación de la NIC 24 “Información a Revelar sobre Partes Relacionadas”, Versión Junio 2011, aprobada con Resolución de CNC N° 048-2011 y los Precios de Transferencia según el incisos a) y c) modificados del Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 170-2004-EF, publicado el 08.12.2004.; Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

La aplicación de la NIC 2 y la NIC 24 vigentes a partir del 1 de enero de 2011, relacionada a Grupos Económicos, su alcance y definiciones contenidas en las mismas, generarán un impacto tributario en al ámbito de aplicación del Régimen de Precios de Transferencia, vigente a partir del 1 de enero de 2013 determinándose similitudes o diferencias, que entre otros, tenemos:

NIC 24 vigente a partir del 01.01.2011 Aplicada a GRUPOS ECONOMICOS	Incisos a) y b) del Artículo 32° - A de la LIR (Partes Vinculadas) y el Artículo 24° del Reglamento de la LIR
--	--

Alcance

Párrafo 2:

“Esta Norma se aplicará en:

(a) la identificación de **relaciones y transacciones** entre partes relacionadas;

(b) la identificación de **saldos pendientes**, incluyendo compromisos, entre una entidad y sus partes relacionadas;

(c) la identificación de las circunstancias en las que se requiere **revelar información** sobre los apartados (a) y (b); y

(d) la determinación de la información a revelar sobre todas esas partidas.”

Párrafo 3 (Modificado por el párrafo D19 de la NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados” Versión 2011 y aprobado con Resolución de CNC N° 048-2011, vigente a partir del 01 de enero de 2013):

“Esta Norma requiere **revelar información sobre las relaciones entre partes relacionadas, transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, en los estados financieros consolidados y separados de una controladora, o un inversor con control conjunto de una participada o influencia significativa sobre ésta**, presentados de acuerdo con la **NIIF 10 Estados Financieros Consolidados o la NIC 27 Estados Financieros Separados**. Esta norma también se aplicará a los estados financieros individuales.”

Párrafo 4:

Las transacciones y los saldos pendientes entre partes relacionadas con otras entidades de un grupo se revelarán en los estados financieros de la entidad. Las transacciones y saldos pendientes entre partes relacionadas intragrupo se eliminarán en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.”

Párrafo 9:

Una **parte relacionada** es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en ésta Norma denominada ‘la entidad que informa’).

Inciso a) del Artículo 32-A de la LIR:

“a) *Ámbito de aplicación* (Inciso a) modificado por el Artículo 9° del Decreto Legislativo 112, publicado el 29/06/2012, vigente a partir del 01 de enero de 2013.

Las normas de precios de transferencia será de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, o hacia a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el numeral c) de este artículo.

(...)

(el resaltado y subrayado es nuestro)

Inciso b) del artículo 32-A de la LIR:

“b) *Partes Vinculadas*

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.”

c) *Ajustes* [Inciso a) modificado por el Artículo 9° del Decreto Legislativo 112, publicado el 29/06/2012, vigente a partir del 01 de enero de 2013].

“Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia. La SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la

<p>Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio.” (el resaltado y subrayado es nuestro)</p>	<p>determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.</p> <p>A fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones – según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta.”</p> <p>(el resaltado y subrayado es nuestro)</p>
<p>Inciso a) del párrafo 9:</p> <p>“(a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:</p> <p>(i) Ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;</p> <p>(ii) Ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o</p> <p>(iii) Es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.”</p>	<p>Artículo 24° del Reglamento de la LIR:</p> <p>“ Para efecto de lo dispuesto en la ley, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones:</p> <p>1. Una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero</p> <p>2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.</p>
<p>Inciso b) del párrafo 9:</p> <p>“(b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:</p> <p>(i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).</p> <p>(ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o control conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).</p> <p>(iii) Ambas entidades son negocios</p>	<p>3. El capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca en más del treinta por ciento (30%) a socios comunes a éstas.</p> <p>4. Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.</p> <p>5. Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden estados Financieros.</p> <p>9. Exista un contrato de asociación en participación en el alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del</p>

<p><i>conjuntos de la misma tercera parte.</i></p> <p><i>(iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.</i></p> <p><i>(v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.</i></p> <p><i>(vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).</i></p> <p><i>(vii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).</i></p>	<p><i>asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados.”</i></p>
<p>Párrafo 11:</p> <p><i>“ 11. En el contexto de esta Norma, los siguientes casos <u>no se consideran partes relacionadas</u>:</i></p> <p><i>(a) Dos entidades por el mero hecho de tener en común un director o administrador u otro miembro del personal clave de la gerencia o porque un miembro del personal clave de la gerencia de una entidad tenga influencia significativa sobre la otra entidad.</i></p> <p><i>(b) Dos partícipes en un negocio conjunto, por el mero hecho de tener control conjunto sobre el negocio conjunto.</i></p> <p><i>(c) (i) proveedores de financiación;</i></p> <p><i>(ii) sindicatos;</i></p> <p><i>(iii) entidades de servicios públicos; y</i></p> <p><i>(iv) departamentos y agencias de un gobierno que no controla, controla conjuntamente o influye de forma significativa a la entidad que informa.</i></p> <p><i>Simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aún cuando puedan afectar la libertad de acción de una</i></p>	<p><i>“También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable anterior, el ochenta por ciento (80%) o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el treinta por ciento (30 %) de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo periodo.</i></p>

entidad o participar en su proceso de toma de decisiones).

(d) Un cliente, **proveedor**, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que una entidad realice un **volumen significativo de transacciones**, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.”

NIC 27 “Estados Financieros Separados” y NIC 28 “Inversiones en Asociadas”. Versiones modificadas 2011 (Se oficializó la Versión 2011 (Versión Modificada) de las NIC 27 y 28, así como las modificaciones emitidas por el IASB mediante Resolución de CNC N° 048-2011el 06/01/2012.)

Párrafo 2:

“Influencia significativa es el poder para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la entidad, pero sin tener el control de las mismas. Puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o mediante acuerdos.

NIC 28 “Inversiones en Asociadas”. Versión modificada 2011.

Párrafo 6:

“ Influencia significativa

*Se presume que el inversor **ejerce influencia significativa** si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el **20 por ciento o más del poder de voto en la participada**, salvo que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que el inversor no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la participada, salvo que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia de otro inversor, que posea una participación mayoritaria o sustancial, no impide necesariamente que se ejerza influencia significativa.*

12. Una persona natural o jurídica **ejerce influencia dominante** en las decisiones de los **órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades**. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia.

Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad.

En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el Artículo 126° de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de las acciones suscritas con derecho a voto.”

Párrafo 7:

“7. Usualmente, la existencia de la influencia significativa por parte del inversor se evidencia a través de una o varias de las siguientes vías:

- (a) representación en el consejo de administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada;*
- (b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las participaciones en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;*
- (c) transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada;*
- (d) intercambio de personal directivo; o*
- (e) suministro de información técnica esencial.”*

NIIF 10

Párrafo 4

“Alcance

Una entidad que es una controladora presentará estados financieros consolidados. Esta NIIF se aplica a todas las entidades excepto a las siguientes:

- (a) Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si cumple todas las condiciones siguientes:*
 - (i) es una subsidiaria total o parcialmente participada por otra entidad y todos sus otros propietarios, incluyendo los titulares de acciones sin derecho a voto, han sido informados de que la controladora no presentará estados financieros consolidados y no han manifestado objeciones a ello;*
 - (ii) sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales);*
 - (iii) no registra, ni está en proceso de hacerlo, sus estados financieros en una*

comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público;
y
(iv) su controladora última, o alguna de las controladoras intermedias elabora estados financieros consolidados que se encuentran disponibles para uso público y cumplen con las NIIF.
(b) Los planes de beneficios post-empleo u otros planes de beneficios a largo plazo a los empleados a los que se aplica la NIC 19 Beneficios a los Empleados.”

NOTA.- “GRUPOS ECONÓMICOS”: Conforme al inciso d) del artículo 116° del Reglamento de la LIR, el término "grupo económico" designa tanto a la empresa o entidad que conserva la documentación e información que en dicho inciso se indica en su interrelación con todas sus partes vinculadas o las partes vinculadas de éstas, según los criterios señalados en el artículo 24° del mencionado Reglamento, salvo en el caso del segundo párrafo del citado artículo.

III. METODOLOGÍA

3.1 Tipo de Investigación

El tipo de investigación será cualitativo descriptivo.

3.2 Método de investigación

El método de investigación será bibliográfico documental.

3.3 Sujeto de la investigación

Los sujetos de la investigación: Sujetos afectos al Régimen de Precios de Transferencia.

3.4 Escenario de estudio

Es internacional, pues se aplican las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y es Nacional, porque se aplica la norma doméstica que es la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento vigentes. Asimismo es Regional (puede aplicarse en cualquier región del país) y es Local, pues en la misma región se puede aplicar en cualquier localidad a cualquier contribuyente sujeto al ámbito de aplicación de la LIR y su Reglamento).

3.5 Procedimiento de recolección de datos cualitativos

-Técnica de recolección de datos

✓ Análisis Documental

Operación que consiste en seleccionar las ideas relevantes de un documento a fin de expresar su contenido sin ambigüedades para recuperar la información en él contenida. El análisis puede tomar la forma de un sumario, un resumen, un índice alfabético de materias o códigos sistemáticos.

✓ Observación

Es aceptada científicamente y su propósito de la organización es múltiple: permite al analista determinar que se está haciendo, como se está haciendo, quien lo hace, cuando se lleva a cabo, cuánto tiempo toma, dónde se hace y por qué se hace.

- Procesamiento de datos

Los datos serán presentados en cuadros apropiados y en función a los objetivos específicos planteados.

3.6 Consideraciones éticas y de rigor científico

3.6.1 Consideraciones éticas

- Susceptibilidad del contribuyente.

- Investigación realizada aplicando estrictamente el conocimiento científico de las normas contables y de las normas tributarias para su correcta aplicación en el ámbito tributario y generar un correcto cumplimiento tributario en nuestro país.

3.6.2 Consideraciones de rigor científico

Las consideraciones de rigor científico de la investigación estarán establecido en la coherencia lógica interna que se da entre los elementos estructurales del proyecto de investigación.

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 Presentación de Resultados

4.1.1 Análisis del kardex (“Registro de Inventario Permanente en Unidades y Registro de Inventario Permanente Valorizado) y los Métodos de Valoración de la Ley del impuesto a la Renta

Aplicamos lo establecido artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vigente a partir del 01 de enero 2013 respecto a **llevar los inventarios y contabilizar los costos**, el cual indica que los contribuyentes deberán llevar un **sistema de contabilidad de costos**, cuando sus ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a mil quinientas (1,500) unidades impositivas tributarias del ejercicio en curso y cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado (denominado “KARDEX”).

Luego, partiendo del ejemplo descrito en el ítem 2.1.2, desarrollado por el profesor DURAN, se **obtiene el Valor de Mercado del Costo de Ventas que establece en el Régimen de Precios de Transferencia y se desarrolla aplicando los Métodos del Precio de Reventa y el de Costo Incrementado.**

Realizaremos el siguiente análisis, teniendo en cuenta que tenemos como fuente de información al “kARDEX”:

NOMENCLATURA.- Utilizaremos los siguientes acrónimos:

I.I.= Inventario Inicial
I.F. = Inventario Final
C.V.= Costo de Ventas

V.N. = Ventas Netas

De los ítems 1) Y 2) del **ítem 2.1.2** antes indicados, se tiene lo siguiente:

$$I.I. + \text{COMPRAS} = I.F. + C.V. \text{ -----} \rightarrow \textcircled{1}$$

De (1) se tiene:

$$C.V. = I.I. + \text{COMPRAS} - I.F. \text{ -----} \rightarrow \textcircled{2}$$

4.1.1.1. MÉTODO DE PRECIO DE REVENTA

Realizamos el siguiente artificio matemático: al costo de ventas lo multiplicamos por 1, y tenemos:

$$C.V. = C.V. \times [1] \text{ -----} \rightarrow \textcircled{3}$$

Sea Ventas Netas = V.N. y es mayor a cero (0), así tenemos: $V.N. > 0$, entonces multiplicamos $[V.N./V.N.]$, que es igual a 1 y lo reemplazamos en (3) y tenemos:

$$C.V. = C.V. \times [1] = C.V. \times \left[\frac{V.N.}{V.N.} \right] = V.N. \times \left[\frac{C.V.}{V.N.} \right] \text{ =====} \rightarrow$$

Luego en (4) :

$$C.V. = V.N. \times \left[\frac{C.V.}{V.N.} \right] = V.N. \times \left[1 - 1 + \frac{C.V.}{V.N.} \right] = V.N. \times \left[1 - \frac{(V.N. - C.V.)}{V.N.} \right]$$

Tenemos lo siguiente:

$$C.V. = V.N. \times \left[1 - \frac{(V.N. - C.V.)}{V.N.} \right] = V.N. \times \left[1 - \frac{\text{UTILIDAD BRUTA}}{V.N.} \right] \text{ =====} \rightarrow \textcircled{5}$$

Pero de acuerdo a lo establecido por el Método 2) del Régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta: *"El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas"*.

POR TANTO, DE (5) Y DE ACUERDO AL ANÁLISIS DESARROLLADO SE OBTIENE LO SIGUIENTE:

$$C.V. = I.I. + \text{COMPRAS} - I.F. = V.N. \times \left[1 - \frac{\text{UTILIDAD BRUTA}}{V.N.} \right] = V.N. \times [1 - \text{MARGEN DE UTILIDAD BRUTA}] \text{ =====} \rightarrow \textcircled{6}$$

DE LO GLOSADO, SE OBTIENE LO SIGUIENTE:

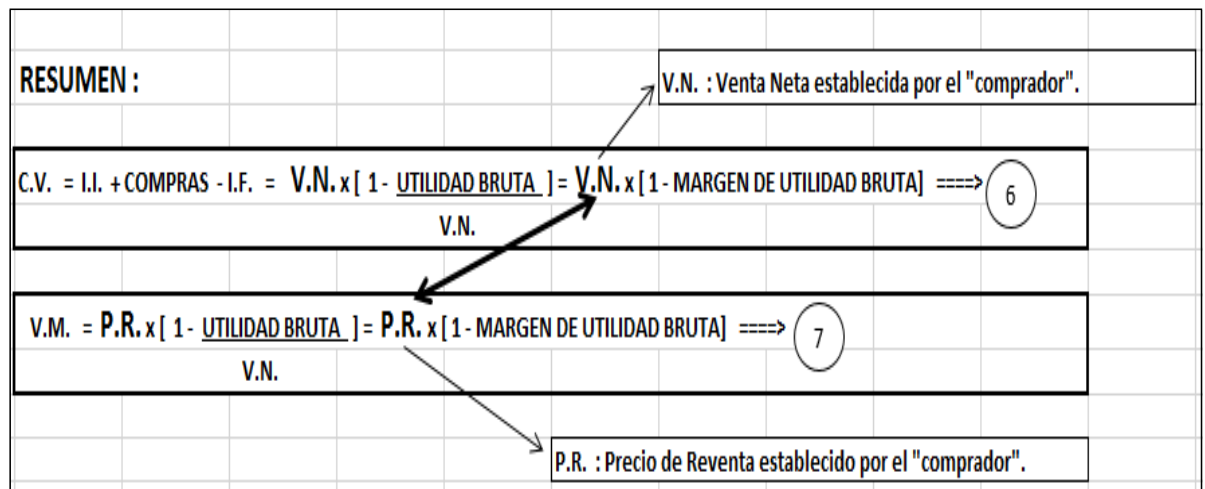
$$V.M. = P.R. \times \left[1 - \frac{\text{UTILIDAD BRUTA}}{V.N.} \right] = P.R. \times [1 - \text{MARGEN DE UTILIDAD BRUTA}] \text{ =====} \rightarrow \textcircled{7}$$

donde:

V.M. = VALOR DE MERCADO DEL COSTO DE ADQUISICIÓN. ("Valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada")

P.R. = PRECIO DE REVENTA ESTABLECIDO POR EL COMPRADOR. (ENTIDAD DEL GRUPO ECONÓMICO)

A continuación, tenemos el siguiente resultado:



RESULTADOS.-

Se obtiene el Valor de Mercado de la Adquisición de bienes y servicios que realiza el comprador del grupo económico con partes vinculadas, para luego realizar la reventa a partes independientes.

No se considerarán las transacciones comparables entre terceros independientes (COMPARABLES EXTERNOS), porque vamos agotar todo lo que esté a nuestro alcance para la determinación del Valor de Mercado de Adquisición de bienes y servicios con partes independientes (COMPARABLES INTERNOS), pues tenemos como herramienta principal al KARDEX de inventarios para la determinación del mismo, tal como se muestra:

“KARDEX”

FORMATO 13.1

INGRESO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO - DETALLE DEL INVENTARIO VALORIZADO

PERIODO: MARZO 2015
 RUC: 2163720654
 APELLIDOS Y NOMBRES, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL: VIRTUALSOFT PERU SAC
 ESTABLECIMIENTO: 11 MAGDALENA
 CODIGO DE LA EXISTENCIA: AGUA01
 TIPO: 04 ENVASES Y EMBALAJES
 DESCRIPCIÓN: AGUA DE MESA CIELO
 CODIGO DE LA UNIDAD DE MEDIDA: 07
 METODO DE EVALUACIÓN: PROMEDIO

DOCUMENTO DE TRASLADO, COMPROBANTE DE PAGO, DOCUMENTO INTERNO O SIMILAR				TIPO DE OPERACIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO FINAL		
Fecha	Tipo	Sete	Numero		Cantidad	Costo Unitario	Costo Total	Cantidad	Costo Unitario	Costo Total	Cantidad	Costo Unitario	Costo Total
SALDO INICIAL					0.00								
25/03/2015	03	001	000002	02	10.00	0.70	7.00				10.00	0.70	7.00
25/03/2015	03	001	000003	02	10.00	0.90	9.00				20.00	0.80	16.00
TOTALES					20.00		16.00	0.00		0.00			

REVENDE A PARTE INDEPENDIENTE (TERCERO INDEPENDIENTE)

DE LA NORMA TRIBUTARIA: LIR Y REGLAMENTO DE LA LIR

Por otro lado el numeral 2 del inciso e) del artículo 32-A del T.U.O de la LIR, establece lo siguiente:

DEL MÉTODO PRECIO DE REVENTA

"El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas".

Asimismo, el numeral 2 del artículo 113 del Reglamento de la LIR, indica lo siguiente:

"2. Método del precio de reventa

Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a las cuales no se les ha agregado un valor significativo."

Y el último párrafo del mencionado artículo menciona lo siguiente:

*"Para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, **siempre que no se opongan a lo dispuesto en la Ley.**"*

(el resaltado y subrayado es nuestro)

Al respecto, existe un concepto de Costo de Adquisición según el artículo 20° de la LIR, que indica lo siguiente:

"Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por:

1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición."

Sin embargo, el numeral 1) del segundo párrafo del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la LIR, indica lo siguiente:

" Para estos efectos se tendrá en cuenta lo siguiente:

*1. Existe costo de adquisición, cuando el bien ha sido **adquirido por el contribuyente de terceros,** a título oneroso."*

Para nuestro análisis, partimos del hecho que **no se aplicará** el concepto de costo de adquisición que establece la **LIR** antes glosado, porque los bienes **se adquieren de terceros** (se entiende de terceros independientes) y según lo planteado en ésta investigación, dichos bienes se adquieren a una parte vinculada. Por tanto, nos sujetaremos a lo que indica la NIC 2.

4.1.1.2 MÉTODO DE COSTO INCREMENTADO

Ahora, realizamos el mismo artificio matemático: las ventas netas lo multiplicamos por 1, y tenemos:

$$V.N. = V.N. \times [1] \quad \text{-----} \rightarrow \textcircled{3'}$$

Sea Ventas Netas = V.N. y mayor a 0 (cero), así tenemos: $V.N. > 0$. Sea Costo de Ventas = C.V. > 0 entonces multiplicamos $[C.V. / C.V.]$, que es igual a 1 y lo reemplazamos en (3') y tenemos:

$$V.N. = V.N. \times [1] = V.N. \times \left[\frac{C.V.}{C.V.} \right] = C.V. \times \left[\frac{V.N.}{C.V.} \right] \quad \text{=====} \rightarrow \textcircled{4'}$$

Luego en (4') :

$$V.N. = C.V. \times \left[1 - 1 + \frac{V.N.}{C.V.} \right] = C.V. \times \left[1 + \frac{(V.N. - C.V.)}{C.V.} \right]$$

Tenemos lo siguiente:

$$V.N. = C.V. \times \left[1 - \frac{\text{UTILIDAD BRUTA}}{C.V.} \right] \quad \text{====} \rightarrow \textcircled{5'}$$

Pero de acuerdo a lo establecido por el Método 3) del Régimen de Precios de Transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta: " *El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.* "

POR TANTO, DE (5') Y DE ACUERDO AL ANÁLISIS DESARROLLADO SE OBTIENE LO SIGUIENTE:

$$V.M. = C.I. \times \left[1 - \frac{\text{UTILIDAD BRUTA}}{C.V.} \right] \quad \text{====} \rightarrow \textcircled{6'}$$

donde:

V.M. = VALOR DE MERCADO DE VENTAS ("Valor de mercado de bienes y servicios en que incurre un proveedor respecto de su parte vinculada")

C.I. = COSTO INCURRIDO POR EL PROVEEDOR. (ENTIDAD DEL GRUPO ECONÓMICO)

RESULTADOS.-

Se obtiene el Valor de Mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, También en éste análisis, partimos del hecho que no se considerarán las transacciones comparables entre terceros independientes (COMPARABLES EXTERNOS), porque vamos agotar todo lo que esté a nuestro alcance para la determinación del Valor de Mercado de Adquisición de bienes y servicios con partes independientes (COMPARABLES INTERNOS), pues tenemos como herramienta principal al KARDEX de inventarios para la determinación del mismo, tal como se muestra:

“KARDEX”

**EL PROVEEDOR
COMPR A
TERCERO
INDEPENDIENTE**

FORMATO 13.1															
INGRESO DE INVENTARIO PERMANENTE VALORIZADO - DETALLE DEL INVENTARIO VALORIZADO															
PERIODO:		MARZO 2015													
RUC:		205780054													
APELLIDOS Y NOMBRES, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL:		VIRTUALSOFT PERU SAC													
ESTABLECIMIENTO:		11 BRAGALENA													
CODIGO DE LA EXISTENCIA:		A0004													
TIPO:		PAQUETES Y EMBALAJES													
DESCRIPCIÓN:		AGUA DE MESA CIELO													
CODIGO DE LA UNIDAD DE MEDIDA:		97													
MÉTODO DE EVALUACIÓN:		PROMEDIO													
DOCUMENTO DE TRASLADO - COMPROMISARIO DE PAGO, DOCUMENTO INTERNO O SIMILAR				TIPO DE OPERACIÓN			ENTRADAS			SALIDAS			SALDO FINAL		
Fecha	Tipo	Serie	Numero	Cantidad	Costo Unitario	Costo Total	Cantidad	Costo Unitario	Costo Total	Cantidad	Costo Unitario	Costo Total			
SALDO INICIAL				0.00											
25/03/2015	03	001	000002	02	16.00	0.70	7.00				16.00	0.70	7.00		
25/03/2015	03	001	000003	02	16.00	0.90	9.00				25.00	0.80	16.00		
TOTALES				25.00		16.00	0.00		0.00						

**EL PROVEEDOR
VENDE A
PARTE
VINCULADA**

DEL MÉTODO COSTO INCREMENTADO

“El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes

independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.”

Asimismo, el numeral 3 del artículo 113 del Reglamento de la LIR, establece lo siguiente:

"3. Método del costo incrementado

Compatibiliza con operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes a los que no se les introduce intangibles significativos, se provee de bienes en proceso o donde se proporcionan servicios que agregan bajo riesgo a una operación principal."

Y el último párrafo del mencionado artículo indica lo siguiente:

“Para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la Ley.”

(el resaltado y subrayado es nuestro)

Al respecto, existe un concepto de Costo de Adquisición según el artículo 20° de la LIR, que indica lo siguiente:

“Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por:

1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados,

enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.”

Sin embargo, el numeral 1) del segundo párrafo del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la LIR, indica lo siguiente:

“Para estos efectos se tendrá en cuenta lo siguiente:

*1. Existe costo de adquisición, cuando el bien ha sido **adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso.**”*

Para nuestro análisis, **se tendría que aplicar** el concepto de costo de adquisición que establece la LIR antes glosado, porque se adquiere los bienes de terceros (se entiende de terceros independientes) y según el presente análisis, dichos bienes se adquieren a una parte independiente.

Sin embargo, de acuerdo a lo que prescribe la LIR, que para efecto de la aplicación del método de valoración **más apropiado**, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos **se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la Ley, por tanto, seguiremos aplicando la NIC 2.**

4.2 Análisis y discusión de Resultados

4.2.1 De la Norma Internacional de Contabilidad NIC 2

FUENTE	RESUMEN
NIC 2	Los términos siguientes se usan en la NIC 2, con los significados que a continuación se especifican: <i>“Inventarios son activos:</i> <i>(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;</i> <i>(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o</i> <i>(c) en forma de materiales o suministros, para ser</i>

consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

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

7 El **valor neto realizable** hace referencia al importe neto que la entidad *espera* obtener por la **venta de los inventarios**, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para vender el mismo inventario en el mercado principal (o más ventajoso) para ese inventario, entre participantes de mercado en la fecha de la medición.

El primero es un **valor específico** para la entidad, mientras que el último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

8 Entre los **inventarios** también se incluyen los **bienes comprados y almacenados para su reventa**, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son **inventarios los**

productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso de actividades ordinarias correspondiente (véase la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias).”

MEDICIÓN DE LOS INVENTARIOS

9. Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.”

Hendriksen(1974)

Sostiene que uno de los objetivos de la **medición de los inventarios** es indicar el importe de los fondos que se espera generará la venta de mercancías, y menciona a Chambers, quien recomendó la **valoración** con base en el **equivalente corriente en efectivo** o **precio de venta de los inventarios** de productos terminados, razonando que ella representa el importe que la empresa puede recibir en la liquidación de sus inventarios en el curso ordinario del negocio. Sin embargo, prosigue, que del precio de venta debe deducirse el margen previsto, lo cual cambia el objetivo al de presentar el importe del efectivo que la empresa habría de tener si en vez de poseer las mercancías tuviera que adquirirlas.

Asimismo indica que, en cuanto al **cálculo de los inventarios** y el **costo u otro valor** que aparean con los ingresos del ejercicio corriente, exige tanto la determinación de las cantidades de unidades físicas como la asignación de un **precio** a cada partida. Y la existencia de gran número de artículos homogéneos y de corrientes continuas hacia los clientes o hacia la producción es característica común de los

	inventarios.
DURAN (1983):	<p>Sostiene que un <u>método de valuación</u>, en lo esencial, <u>es un regulador de las utilidades de las empresas</u> que afecta seriamente a los intereses de sus propietarios, personal, el Fisco y los terceros interesados en ellas, que obliga a la adopción del método de valuación más consecuente con la situación, condiciones y características de los inventarios y en particular, a la forma de comercialización de las mercancías respectivas.</p> <p>Y seguidamente concluye haciendo notar lo siguiente:</p> <p>Cuando se usa el sistema de recuento físico para conocer el inventario final, <u>el costo de lo vendido se conoce, deduciendo del costo de las mercancías disponibles para venta, el costo del inventario final.</u></p> <p>En contraste, bajo el sistema de inventarios perpetuos, las entradas y salidas se registran conforme suceden durante el período contable, <u>conociendo así permanentemente el costo del inventario final.</u> y por tanto, el costo de las ventas según se van realizando éstas.</p>

4.2.2 ANÁLISIS DE LA NIC 2 Y EL MÉTODO PRECIOS DE REVENTA

Aquí debemos hacer el siguiente análisis:

Recordemos la expresión (7) :

$$V.M. = P.R. \times \frac{[1 - \text{UTILIDAD BRUTA}]}{V.N.} = P.R. \times [1 - \text{MARGEN DE UTILIDAD BRUTA}] \implies (7)$$

Teniendo en cuenta que: UTILIDAD BRUTA= V.N. – C.V.

De (7) se tiene: $VM = P.R. [1 - \frac{V.N. - C.V.}{V.N.}]$

V.N.

$$\text{Así: } V.M. = P.R. \left[\frac{V.N. - (V.N. - C.V.)}{V.N.} \right] = P.R. \left[\frac{V.N. - \cancel{V.N.} + C.V.}{V.N.} \right]$$

Finalmente: $V.M. = P.R. \frac{(C.V.)}{V.N.}$ \implies (8)

Asimismo, recordemos los siguientes acrónimos:

V.M. = Valor de Mercado

P.R. = Precio de Reventa

C.V. = Costo de Ventas

V.N. = Ventas Netas

Para efectos didácticos del presente análisis, se tiene lo siguiente:

Sea $P.R. = S/. 1.00$ \implies (9)

Entonces (9) en (8): $V.M. = \frac{(C.V.)}{V.N.}$ \implies (10)

En la expresión (10):

C.V.: Es el costo de venta del inventario en el “momento que es vendido”, que es posterior al “momento disponible para la venta”, el cual, bajo el enfoque del “costo histórico” lo denominaremos “C.H” (se tiene C.V. = C.H.)

Asimismo, hemos concluido que no se puede aplicar el concepto de “costo de adquisición” de los bienes para determinar el “costo computable” establecido en el artículo 20° de la LIR y por tanto se aplicará el Valor Neto Realizable (en adelante V.N.R) que establece el párrafo 9 de la NIC 2:

“Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.”

Sin embargo, el V.N.R al ser un “costo” que parte de un “precio estimado” de venta al cual se le resta los “costos estimados” para terminar su producción del

inventario y “otros costos estimados” para “llevar a cabo la venta”, nos pone en una posición de tener que analizar con mucho cuidado todas las variaciones de los importes por ser “estimaciones” que la LIR vigente en el Perú, no acepta, por ser una legislación basada en el enfoque del “costo histórico” (C.H.).

También, el párrafo 9 de la NIC 2, realiza una precisión respecto a la medición de los inventarios al indicar que los inventarios se medirán al costo (“costo histórico”) o al valor neto realizable (V.N.R.), según cual sea menor.

Eso quiere decir que al mencionar al “costo”, se entiende que se refiere al “costo histórico”, que si acepta la LIR peruana.

Al respecto, se pueden presentar las siguientes situaciones:

- i) Si C.H. < V.N.R., entonces se toma el C.H para el cálculo del Valor de Mercado de dichos inventarios. por ser el menor y no se opone a lo establecido en la LIR y el Reglamento de la LIR en el Perú.

Entonces, en (10) reemplazamos dicho importe por ser costo histórico el mismo que es tomado del ESTADO DE RESULTADO DEL PERIODO al final del ejercicio, resultados que han son declarados ante la Administración Tributaria.

Se tendría lo siguiente:

Reemplazando en (10):
$$\frac{V.M. = (C.H.)}{V.N.} \implies 11$$

- ii) Si C.H. > V.N.R., entonces se tomaría el V.N.R. por ser el menor, sin embargo dicho importe se opone a lo establecido por la LIR y el Reglamento de la LIR en el Perú, porque deja de lado el C.H. (costo histórico) y además se estaría distorsionando el cálculo del Valor de Mercado de dichos inventarios.

Para entender mejor, hagamos el siguiente ejemplo: En (11):

$$V.M. = (C.H.) \implies 11$$

V.N.

1) Si $C.H._1 = S/. 0.70$; $V.N.R._1 = 0.80$ y $V.N._1 = S/. 0.90$, entonces en (11):

De acuerdo al párrafo 9 de la NIC 2, se toma $C.H._1 < V.N.R._1$

$$V.M._1 = \frac{0.70}{0.90} = 0.77 \Rightarrow$$

$$V.M._1 = 0.77$$

2) Si $C.H._2 = S/. 0.80$; $V.N.R._2 = 0.70$ y $V.N._2 = S/. 0.90$, entonces en (11):

De acuerdo al párrafo 9 de la NIC 2, se toma $V.N.R._2 < C.H._2$

$$V.M._2 = \frac{0.80}{0.90} = 0.89 \Rightarrow$$

$$V.M._2 = 0.89$$

Podemos concluir lo siguiente: Para calcular el Valor de Mercado de un inventario aplicando el Método de Reventa, se aplicará la NIC 2, y el **costo histórico** puede ser tomado en cuenta si y solo si el **COSTO HISTÓRICO < V.N.R.**

4.2.3 ANÁLISIS DE LA NIC 2 Y EL MÉTODO COSTO INCREMENTADO

Aquí debemos hacer el siguiente análisis:

Recordemos la expresión (6') :

Teniendo en cuenta que: UTILIDAD BRUTA= V.N. – C.V.

De (6') se tiene: $VM = C.I. \left[1 + \frac{(V.N. - C.V.)}{C.V.} \right]$

Así: $V.M. = C.I. \left[\frac{C.V. + (V.N. - C.V.)}{V.N.} \right] = C.I. \left[\frac{C.V. - C.V. + V.N.}{C.V.} \right]$

Finalmente :

$$V.M. = C.I. \frac{V.N.}{C.V.}$$

8'

Recordemos los siguientes acrónimos:

V.M. = Valor de Mercado

C.I. = Costo Incurrido

C.V. = Costo de Ventas

V.N. = Ventas Netas

Para efectos didácticos del presente análisis, se tiene lo siguiente:

Sea $C.I. = S/. 1.00 \implies 9'$

Entonces (9') en (8'): $V.M. = \frac{V.N.}{C.V.} \implies 10'$

En la expresión (10'):

C.V.: Es el costo de venta del inventario en el “momento que es vendido”, que es posterior al “momento disponible para la venta”, el cual, bajo el enfoque del “costo histórico” lo denominaremos “C.H” (se tiene $C.V. = C.H.$)

Asimismo, hemos concluido que vamos aplicar la NIC 2:

“Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.”

Sin embargo, el V.N.R al ser un “costo” que parte de un “precio estimado” de venta al cual se le resta los “costos estimados” para terminar su producción del inventario y “otros costos estimados” para “llevar a cabo la venta”, nos pone en una posición de tener que analizar con mucho cuidado todas las variaciones de los importes por ser “estimaciones” que la LIR vigente en el Perú, no acepta, por ser una legislación basada en el enfoque del “costo histórico” (C.H.).

Sin embargo, el párrafo 9 de la NIC 2, realiza una precisión respecto a la medición de los inventarios al indicar que los inventarios se medirán al costo (“costo histórico”) o al valor neto realizable (V.N.R), según cual sea menor.

Eso quiere decir que al mencionar al “costo”, se entiende que se refiere al “costo histórico”, que si acepta la LIR peruana.

Sin embargo, se pueden presentar las siguientes situaciones:

- i) Si **C.H. < V.N.R.**, entonces se toma el C.H para el cálculo del Valor de Mercado de dichos inventarios. por ser el menor y **no se opone** a lo establecido en la LIR y el Reglamento de la LIR en el Perú.

Entonces, en (10') reemplazamos dicho importe por ser costo histórico el mismo que es tomado del ESTADO DE RESULTADO DEL PERIODO al final del ejercicio, resultados que han son declarados ante la Administración Tributaria.

Se tendría lo siguiente:

Reemplazando en (10):
$$\boxed{V.M. = \frac{(V.N.)}{C.H.}} \implies \textcircled{11'}$$

- ii) Si **C.H. > V.N.R.**, entonces se tomaría el V.N.R. por ser el menor, sin embargo dicho importe **se opone** a lo establecido por la LIR y el Reglamento de la LIR en el Perú, porque deja de lado el C.H. (costo histórico) y además se estaría distorsionando el cálculo del Valor de Mercado de dichos inventarios.

Para entender mejor, hagamos el siguiente ejemplo: En (11'):

$$\boxed{V.M. = \frac{(V.N.)}{C.H.}} \implies \textcircled{11'}$$

- 1) Si **C.H.₁ = S/. 1.10 ; V.N.R.₁ = 1.20 y V.N.₁ = S/. 1.30, entonces en (11')**:

De acuerdo al párrafo 9 de la NIC 2, se toma **C.H.₁ < V.N.R.₁**

$$V.M._1 = \frac{1.30}{1.10} = 1.18 \implies$$

$$\boxed{V.M._1 = 1.18}$$

- 2) Si **C.H.₂ = S/. 1.20 ; V.N.R.₂ = 1.10 y V.N.₂ = S/. 1.30, entonces en (11')**:

De acuerdo al párrafo 9 de la NIC 2, se toma **V.N.R.₂ < C.H.₂**

$$V.M._2 = \frac{1.30}{1.20} = 1.08 \implies$$

$$\boxed{V.M._2 = 1.08}$$

Podemos concluir lo siguiente: Para calcular el Valor de Mercado de un inventario aplicando el Método de Costo Incrementado, se aplicará la NIC 2, y el **costo**

histórico puede ser tomado en cuenta si y solo si el **COSTO HISTÓRICO** < **V.N.R.**

V. CONCLUSIONES

5.1 Según el objetivo específico 01, se logró describir y analizar los costos de los inventarios de las NIC 2, según se demuestra en nuestro marco teórico, llegando a las siguientes conclusiones:

5.1.1 Que el COSTO DE VENTAS del KARDEX es aquel determinado en el “momento que el inventario ha salido para la venta” o lo que llamaremos en ésta investigación como las **“ventas propiamente dichas”** y por tanto se debe tomar el monto del COSTO DE VENTA del "Estado de Ganancias y Pérdidas" (actualmente denominado "Estado de Resultado Integral del Periodo" según la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”), porque allí se consigna el COSTO DE VENTAS, al 31 de diciembre del ejercicio y está considerando OTROS COSTOS tal como lo indica el párrafo 10 de la NIC 2:

*“El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como **otros costos** en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.”*

Y el párrafo 15 de la NIC 2, establece lo siguiente:

*“Se incluirá **otros costos**, en el costo de inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo podrá ser apropiado incluir como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.”*

5.1.2 Sin embargo, la misma NIC 2 establece en el párrafo 16 como ejemplos de **“costos excluidos”** del costo de los inventarios y por tanto reconocidos como gastos del periodo en que se incurren, los siguientes:

“(a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

(b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;

(c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

(d) los costos de venta”

Seguidamente los párrafos 17 y 18 indican lo siguiente:

*“17 En la NIC 23 Costos por Préstamos, se identifican las **limitadas** circunstancias en los que los costos financieros se incluyen en el costo de los inventarios.*

*18. Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como **gasto** por intereses a lo largo del periodo de financiación.”*

De las normas glosadas, se puede inferir que existen costos, como ejemplos las “mermas” y “desmedros” que no deben ser incluidos en los inventarios al momento de su salida del KARDEX para su venta.

5.2 Según el objetivo específico 02, se logró describir y analizar las implicancias tributarias de la NIC 2 en el nuevo régimen de Precios de Transferencia del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (08.12.2004) y modificatorias, a partir del 01 de enero de 2013, llegando a las siguientes conclusiones:

5.2.1 De acuerdo al presente análisis y estudio realizado, se aplica el numeral 3 del artículo 113 del Reglamento de la LIR, aplicado al Régimen de Precios de Transferencia en el Perú a partir del 1 de enero de 2013, el cual en su último párrafo indica que para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, **los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la Ley,** para lo cual hemos aplicado la NIC 2 Inventarios vigente a partir del 01 de enero de 2013, teniendo como premisa que los conceptos vertidos en dicha norma internacional contable, no se opongan a lo dispuesto en los mismos conceptos establecidos en la LIR y su Reglamento vigente a partir del 1 de enero de 2013.

5.2.2 Realizado el análisis y estudio de las normas contables y sus implicancias tributarias, establecemos como aporte de la presente investigación como una implicancia tributaria es que al aplicar los dos métodos de valoración del Régimen de Precios de Transferencia, como son el Métodos de Precios de Reventa y el de Costo Incrementado, se debe aplicar el importe del **Costo de Ventas a Valores Históricos sí y solo sí dicho costo sea menor que el Valor Neto Realizable y no cuando el Costo de Ventas es mayor al Valor Neto Realizable.**

5.2.3 El aporte que hacemos en esta investigación es haber realizado un análisis y estudio, de las implicancias tributarias bajo el **sustrato económico del “precio”** (costo unitario x cantidad), donde se originan las fórmulas de los Métodos arriba citadas, partiendo de la herramienta conocida como el “**KARDEX**” o lo que denomina como el “**REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES**” y “**REGISTRO DE INVENTARIO PERMANENTE EN VALORIZADO**” (de acuerdo al artículo 62° de nuestra Legislación del Impuesto a la Renta) que obliga a llevar por la empresas que hayan obtenido ingresos por más de 1,500 UIT (Unidades Impositivas Tributarias).

5.2.4 Asimismo, el Costo de Ventas a Valores Históricos se obtendrá del KARDEX, en el momento que el inventario sale para la venta, de lo contrario el costo a valores históricos es absorbido por el activo inventario si aún no ha salido para la venta,

ambos importes son determinados dentro del ejercicio comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

5.2.5 De acuerdo a lo analizado en la presente investigación, el COSTO DE VENTAS se ha obtenido del KARDEX, lo cual hace que la operación tenga CERTEZA y así poder afirmar que se ha obtenida sobre BASE CIERTA.

Como ejemplo tenemos:

El Precio de Reventa (**P.R.**) es un "precio" que ha consignado el comprador y que al aplicarle el "factor" (1-margen de utilidad bruta), debe ser igual al Costo de Venta obtenida de la fórmula (6) y por tanto es el VALOR DE MERCADO DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN QUE HA INCURRIDO UN COMPRADOR RESPECTO DE SU PARTE VINCULADA.

5.2.6 Como aporte de la presente investigación, y dando importancia al uso de la herramienta KARDEX de inventarios, se hace el siguiente ejemplo para la obtención del costo de ventas:

Sea que se obtiene un costo de ventas de dichos inventarios de 100 millones de nuevos soles. Si aplicamos la fórmula que establece el Método del Precio de Reventa (MPR) y de acuerdo a lo antes demostrado, se obtendría un Valor de Mercado de la adquisición de bienes realizados por el comprador respecto de su parte vinculada como por ejemplo de 120 millones de nuevos soles.

¿Porqué? Porque la entidad del grupo económico obtiene la Utilidad Bruta (Ventas Netas - Costo de Ventas) del "Estado de Resultado Integral del Periodo" presentado en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta, para efectos tributarios, y dicho monto, **en nuestra opinión podría estar incrementada por los siguientes rubros: Ajustes de Inventarios (mermas, desmedros, pérdidas extraordinarias, otros).**

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (2009). Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas a 1 de enero de 2009. Prólogo a la traducción española de las NIIF 2009, página v.
2. Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos (1997). “Normas Internacionales de Contabilidad”, Edición reestructurada y modificada. Primera edición, Marzo 1997.
3. Díaz, E. (2006). Publicación: “Perú: New Transfer Pricing Regulations”. : *“International Transfer Pricing Journal.”* Volumen 13 – Número 3, Mayo – Junio 2006, del International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam – Holanda
4. Duran, M. (1983) : “LOS INVENTARIOS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, C.P.. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C. – Federación de Colegios profesionales.
5. Hendriksen, S. (1974): “TEORIA DE LA CONTABILIDAD” Unión Tipográfica Hispano – Americana. México Primera edición en español.
6. Resolución de CNC N° 005-94-EF/93.01 (1994): “Marco Conceptual para la Preparación de Estados Financieros” , vigente a partir del 1 de enero de 1994.

7. Resolución de CNC N° 051-2012-EF/30 (2012): NIC 2 Inventarios, Norma Internacional de Contabilidad versión 2012, publicado por el Consejo Normativo de Contabilidad el 14 de noviembre 2012.
8. Resolución de CNC N° 048-2011 (2012) Versión Junio 2011: NIIF 13 “Medición de Valor Razonable”, Norma Internacional de Contabilidad, publicado el 06 de enero 2012 por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC).
9. Resolución de CNC N° 048-2011 (2012): NIC 24 “Información a Revelar sobre Partes Relacionadas”, Versión Junio 2011, publicado el 06 de enero 2012 por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC).
10. Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 170-2004-EF, publicado el 08.12.2004.; Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.
11. Normas Internacionales de Información Financiera (2010) NIIF. Español (2010): Emitidas a 1 de enero de 2010: Parte A (los requerimientos).
12. Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2009): Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de normas de Información Financiera A.C. –CINIF: “Normas de Información Financiera (NIF) 2009, Cuarta edición, 15 de enero 2009, BC MC.
13. International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF (2009): Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. Aprobadas a 1 de enero de 2009.
14. Decreto Supremo N° 170-2004-EF (2004): Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 08.12.2004.; Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

15. Decreto Supremo N° 258-2012-EF (2012): Modificaciones al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 18.12.2012 y vigente a partir del 1 de Enero de 2013.

16. Decreto Legislativo N° 1112-2012-EF (2012): Modificaciones al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 29.06.2012 y vigente a partir del 1 de Enero de 2013.

Anexos

-Fichas bibliográficas-

1. Norma Internacional de Contabilidad 24 “REVELACIONES SOBRE ENTES VINCULADOS” (NIC 24)

Autor:

Año de vigencia: A partir de 1995

Ubicación:

Publicación de la FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PUBLICOS DEL PERÚ Y SU JUNTA DE DECANOS (1997), “Normas Internacionales de Contabilidad”, Edición reestructurada y modificada. Primera edición, Marzo 1997, págs. 25, 412 y 413.

Al analizar la evolución de La Norma Internacional de Contabilidad 24 “Información a revelar sobre Partes Relacionadas” (en adelante NIC 24), hallamos que en el Perú entre 1983 y 1995, la Federación de Colegio de Contadores Públicos del Perú y su Junta de Decanos , desarrolló la historia de la NIC 24 y sus borradores de discusión (Drafts) entre dichas fechas y fue la siguiente:

Borradores de Discusión	NICs	Fecha Vigencia NICs	Comentarios
E25 Revelaciones sobre Transacciones entre Entes Vinculados (MARZO 1983)	NIC 24 Revelaciones sobre Transacciones entre entes Vinculados (JULIO 1984)	01.01.86	NIC reestructurada (ENERO 1995) vigente desde 01.01.95

Luego esta norma fue aprobada por el XII Congreso Nacional de Contadores Públicos celebrado en Cajamarca en 1990, siendo oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF (18.04.94).

NIC 24	Aplicación Internacional	Vigencia en el Perú
Original	Aplicable a los estados financieros que comiencen a partir de 1 de enero de 1986 o después de esa fecha	Aprobada por el XII Congreso Nacional de Contadores Públicos celebrado en Cajamarca en 1990. Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF (18.04.94)
Reordenada en 1994	Modifica el formato anterior de dos cuerpos, adaptándola al modelo de 1991.	Según la Resolución del CNC N° 027-2001-EF/93.01, fue oficializada tácitamente mediante Resolución del CNC N° 005-94-EF/93.01

En el título de la NIC 24 vigente desde 1983 (o antes) se utilizó el término “**transacciones**” y no el de “**operaciones**”, y que según nuestra opinión podría ser de mucha importancia en la presente investigación.

Posteriormente dicha Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC) fue reestructurada en enero 1995 y vigente a partir del 1 de enero de 1995 y el título se denominó “*Revelaciones sobre Entes Vinculados*” suprimiéndose los términos “sobre transacciones”. y en el contenido de la misma, se hace mención al término “**operación**”.

Por tanto, desde marzo 1983 y hasta su entrada en vigencia en el Perú el 01.01.86, ya se había trabajado desde sus borradores la NIC 24, bajo el título de “Revelaciones sobre **Transacciones** entre entes Vinculados”.

En el párrafo 1 de dicha NIC 24 vigente a partir de 1995, en lo referente al “Alcance”, indica lo siguiente:

*“Esta Norma debe aplicarse al **operar** con entes vinculados y en las **transacciones** entre la empresa que presenta información y sus entes vinculados. Los requisitos de esta Norma se aplican a los estados financieros de toda empresa que presenta información.”*

2. De la Resolución de Superintendencia N° 175-2013/SUNAT

La R. S. N° 175-2013/SUNAT sustituye el numeral 2 de la R.S. N° 167-2006-SUNAT y normas modificatorias por el siguiente texto: **Monto de operaciones**: A la suma de los **montos numéricos pactados entre las partes** sin distinguir signo positivo o negativo, de los conceptos que se señalan a continuación y que correspondan a las **transacciones realizadas con partes vinculadas** y a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición:

- (i) Los ingresos devengados en el ejercicio que generen rentas gravadas y;
- (ii) **Las adquisiciones de bienes** y/o servicios y cualquier otro tipo de transacciones realizadas en el ejercicio que:
 - (ii.1) Resulten **costos** o gastos **deducibles** para la determinación del Impuesto a la Renta.
 - (ii.2) No siendo deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, resulten rentas gravadas de fuente peruana para una de las partes.

Presupuesto

PRESUPUESTO		
N°	Descripción de gastos	Importes
1	Compra de materiales a utilizar	S/. 200.00
2	Procesamiento de datos	S/. 100.00
3	Reproducción de material	S/. 200.00
Total		S/. 500.00

Financiamiento

FINANCIAMIENTO

1.- Recursos propios

Medios de implementación

Recursos Materiales

Los recursos materiales necesarios son principalmente libros referidos al tema, dinero para fotocopias de las encuestas y/o entrevistas, dinero para los gastos de movilidad y dinero para el material de escritorio a utilizarse, así como para tener acceso a internet.

CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES 2015						
ACTIVIDAD	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Elaboración del proyecto de investigación			X			
Busca de referencias documentales			X			
Lectura de documentos			X			
Aplicación de cuestionario						
Organización y análisis de resultados				X		
Redacción finales					X	
Culminación de informe						X
Presentación de informe						X