

RELACIÓN ENTRE EL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL Y LA CONTABILIDAD

Ponencia en XII Jornadas de IFA Perú

Luis Durán Rojo y Marco Mejía Acosta

TEMAS A DESARROLLAR

1

- Relación entre Contabilidad y Tributación

2

- Contabilidad, NIIF y Derecho contable

3

- Contabilidad y determinación del IRE

4

- NIIF como fuente de interpretación de IRE



1

RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

RELACIONES COMPLEJAS
ENTRE LIR Y CONTABILIDAD

LA BASE CONTABLE DEL IRE
Influencia de la contabilidad en la
Determinación del IRE

LA DEPENDENCIA INVERSA
Influencia de la legislación del IRE
sobre la elaboración de los EE.FF.

RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

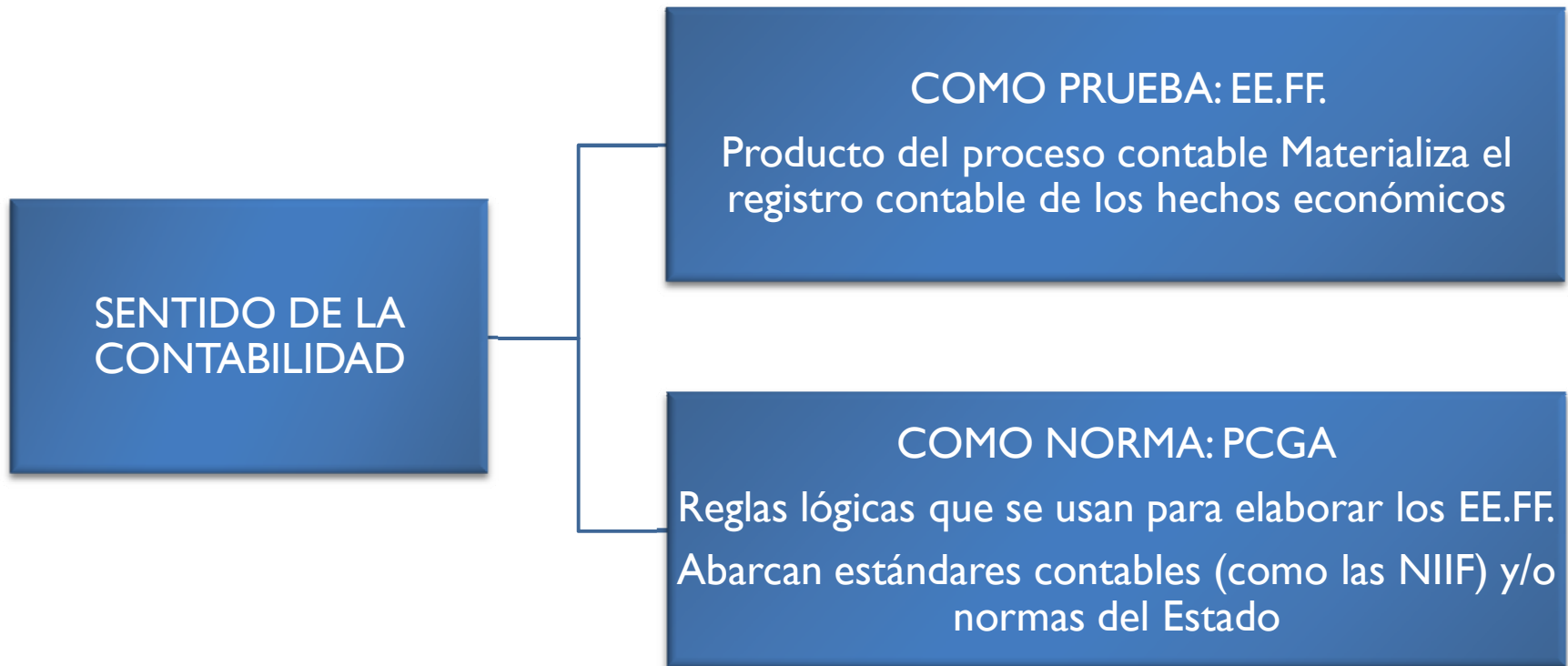
- En el Perú, históricamente la problemática de la influencia de la contabilidad en la determinación del IRE ha sido sobre el uso de las normas y estándares contables en la interpretación y/o aplicación supletoria de la norma tributaria.
- Sin embargo, a raíz de la adopción del Modelo NIIF, ha empezado a discutirse (e incluso a sostenerse que es así) la inclusión de la contabilidad como base imponible del IRE.



2

CONTABILIDAD, NIIF Y DERECHO
CONTABLE NACIONAL

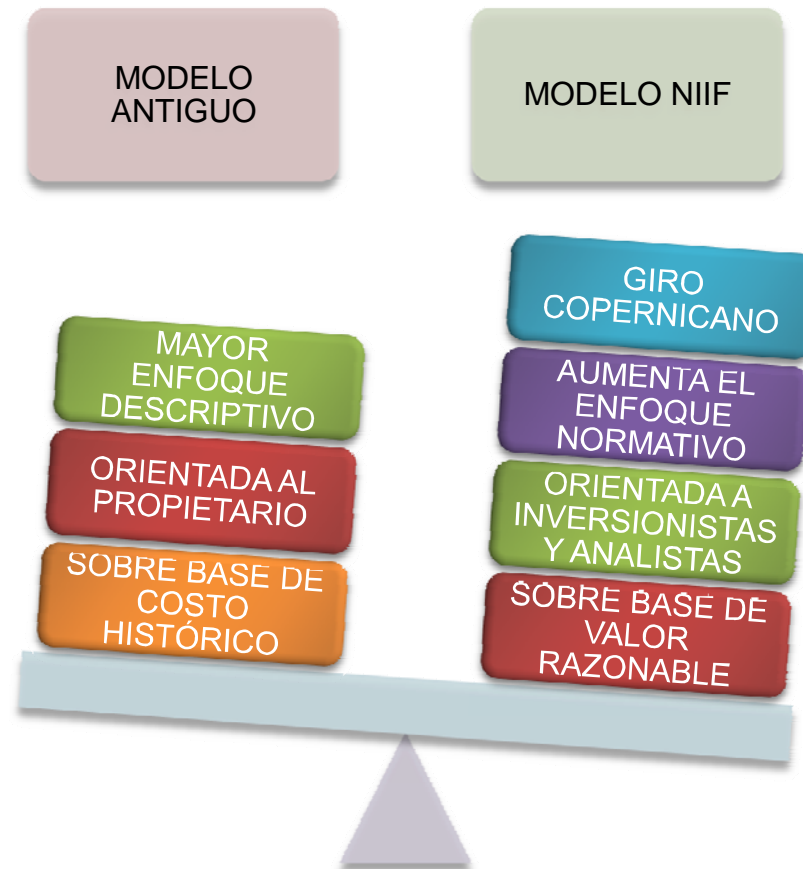
RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN



CONTABILIDAD, NIIF Y DERECHO CONTABLE

- Proceso de juridificación de la contabilidad: Derecho Contable.
- Los estándares contables internacionales (las NIIF) también están siendo juridificados, bajo dos modelos:
 1. Parcial: El Estado incorpora las NIIF pero limitadamente y en el momento que vea oportuno.
 2. Plena: El Estado incorpora las NIIF, sin condiciones, según como el IASB las vaya produciendo.

CONTABILIDAD, NIIF Y DERECHO CONTABLE



CONTABILIDAD, NIIF Y DERECHO CONTABLE

DERECHO CONTABLE EN PERÚ

- La cobertura legal que se otorga en el Código de Comercio, la LGS y la Ley N° 28708, entre otras, es incompleta, y por ende insuficiente.
- La adopción de NIIF se hace bajo los dos modelos: (i) Parcial por el CNC, y (ii) Plena por la SMV para empresas bajo su competencia.

Hay problema competencial y de interpretación jurídica

- Las NIIF no llegan a ser normas jurídicas, pese a su oficialización por el CNC o vigentes por SMV, porque falta un requisito constitucional de existencia: Su publicación en el Diario Oficial El Peruano.



3

INFLUENCIA DE LA CONTABILIDAD
EN LA DETERMINACIÓN DEL IRE

INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL

- El IRE no siempre se ha determinado partiendo de la contabilidad y nada asegura que así será en el futuro.

Cf. Fenómeno del Tax Flat

- Cuando la determinación del IRE parte de la contabilidad:
 - Se ve reflejado en una Declaración Jurada
 - En ella se consigna el resultado contable y una serie de “reparos” aditivos y deductivos que llevan a la mensuración de una “renta neta tributaria” sobre la que se calculará el impuesto correspondiente.

INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL



SISTEMA BALANCE ÚNICO CON CORRECCIONES

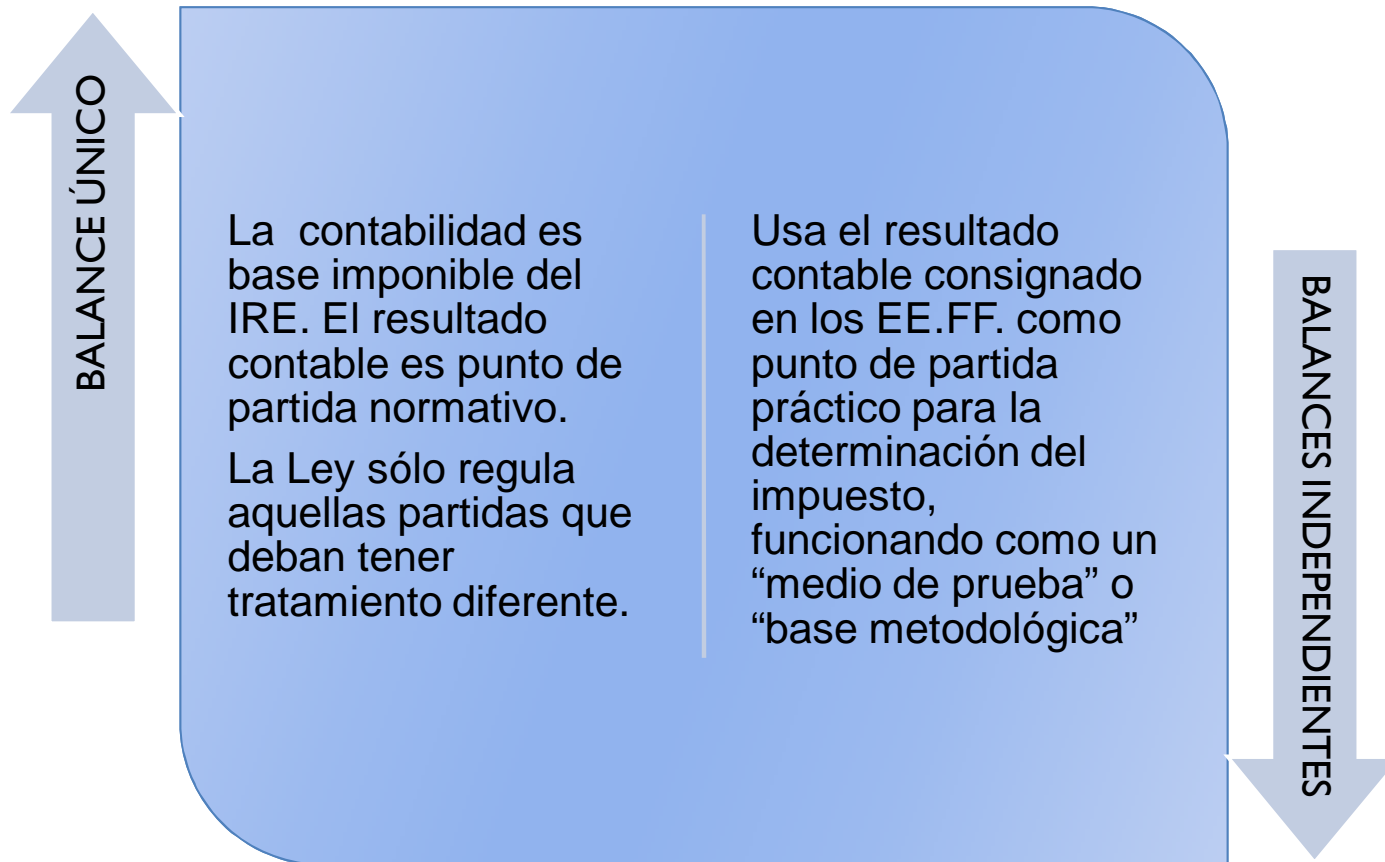
- La aceptación general de criterios contables (según NIIF) para el IRE, pero con expresas limitaciones.



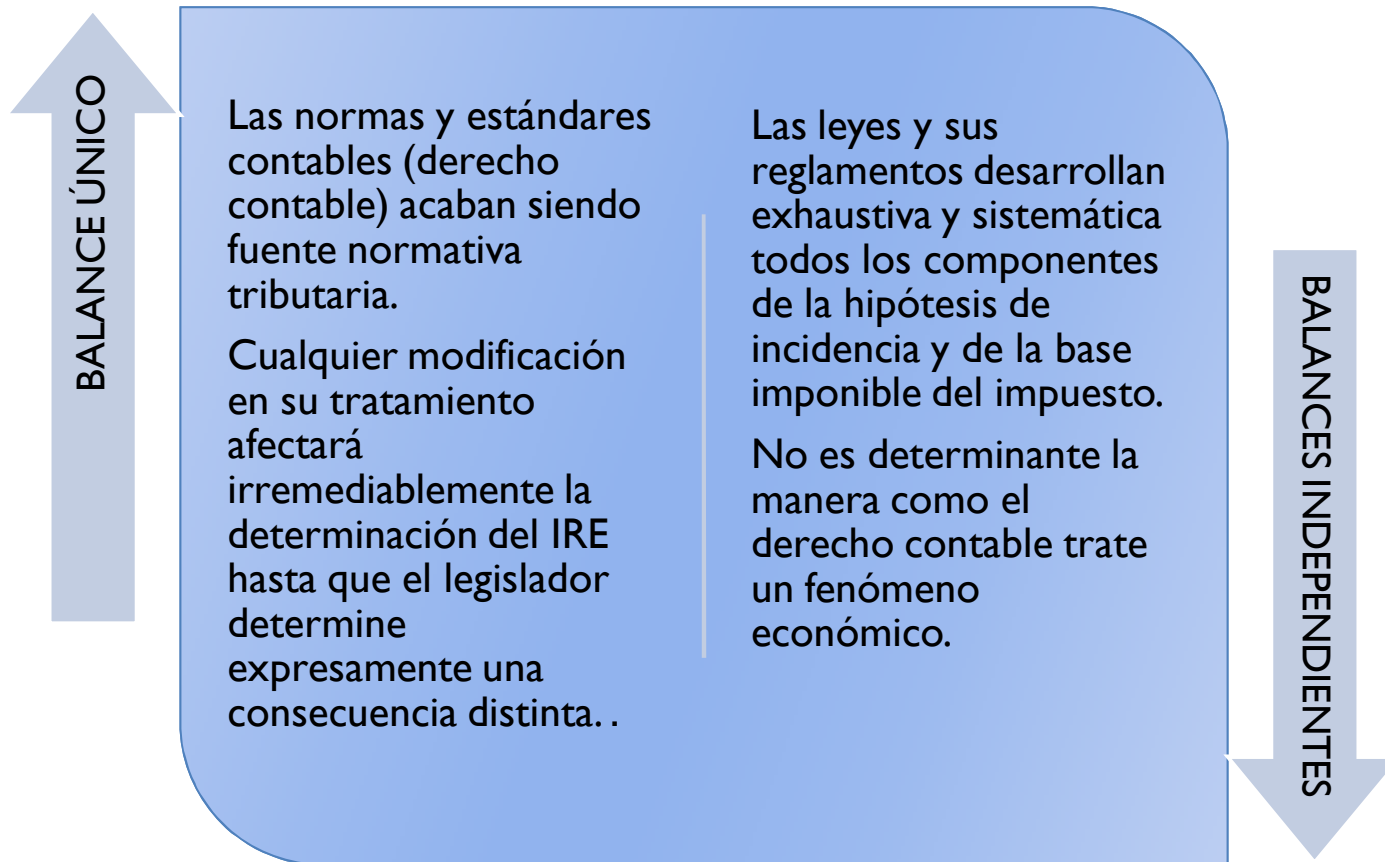
SISTEMA DE BALANCES INDEPENDIENTES

- El sometimiento de la Contabilidad a las disposiciones de la Ley y la aceptación de criterios contables por excepción.

INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL



INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL



INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL

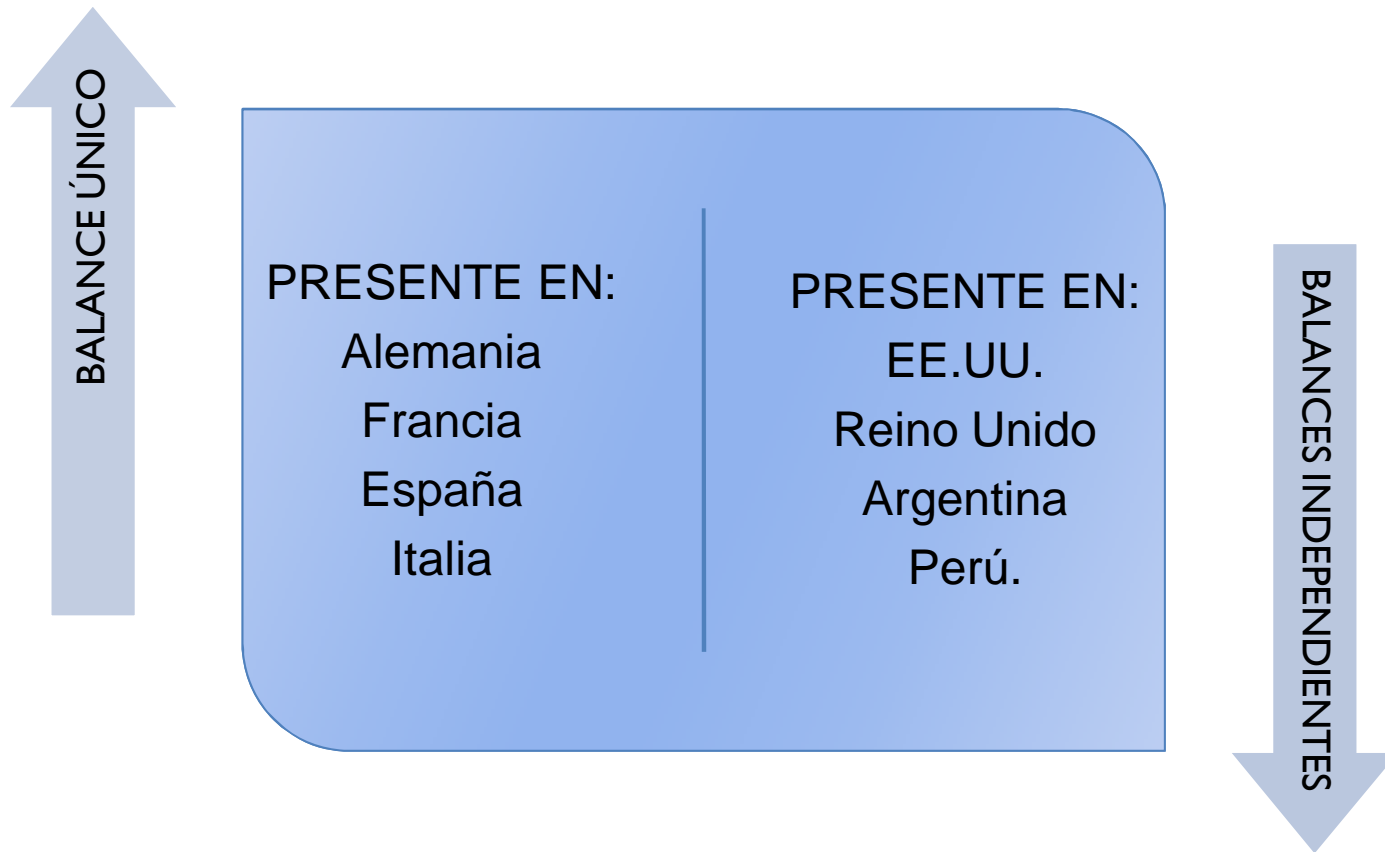
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. Potestad de exigir contabilización de un costo o gasto para deducirlo en IRE
2. Facultad de exigir contabilizar conforme a NIIF

BALANCE UNICO
SI

BALANCES
INDEPENDIENTES
NO

INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL



INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL

ESPAÑA

“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

PERÚ

“La contabilización de operaciones bajo PCGA, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta... Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”.

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

SISTEMA DE BALANCES INDEPENDIENTES

- La LIR y su Reglamento establecen todo el contenido de la norma jurídica tributaria.
- El artículo 33° del Reglamento enuncia la metodología de determinación, la misma que es desarrollada por la SUNAT vía resoluciones autorizadas por la LIR concretándose en el PDT correspondiente.
- Es inaceptable que cierta doctrina y práctica tributaria, incluso del propio Tribunal Fiscal, incorporen argumentos para convertir la contabilidad en base imponible.

REFORMAS ÚTILES

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

SISTEMA DE BALANCES INDEPENDIENTES

- Las normas y los estándares contables no pueden ser considerados como norma jurídica tributaria.
- Cualquier cambio en la forma del registro contable de las operaciones de las empresas no debe afectar directamente la base imponible del IRE, sino que debe pasar necesariamente por el tamiz de lo que disponen la LIR y su Reglamento.
- Salvo mención normativa expresa, en caso el contribuyente hubiera o no contabilizado una operación económica, tendrá la posibilidad de por la vía de la declaración jurada poder realizar un ajuste correspondiente de la diferencia entre uno y otro, incluso, acerca de la no diferencia.
- Cualquier corrección de los EE.FF. de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la DJA del IR no necesariamente debe originar una posterior presentación de una DJA rectificatoria, salvo que tuviera algún efecto directo en la determinación del IRE.
- El fiscalizador tributario no tiene competencia para cuestionar la manera de cómo se contabilizó una operación.

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

NORMAS CONTABLES COMO NORMAS TRIBUTARIAS

- La LIR y su Reglamento las reconocen para determinar la base imponible del IRE: Muy poca técnica legislativa, claridad normativa y cobertura constitucional.
- Dos casos relevantes
 - Del concepto de “costos posteriores” de acuerdo a “normas contables” en los artículos 20°, 21°, 41° y 44° de la LIR.
 - Del uso de las NIC y PCGA como “normas supletorias” para la determinación del costo computable.
- En ambos casos, en aplicación del Principio constitucional de Reserva de Ley, debe entenderse que la remisión es:
 - Al derecho contable peruano y no a los estándares contables internacionales.
 - Al derecho contable vigente en el Perú en la fecha de la incorporación en la LIR de las normas modificatorias, y no al existente en cada ejercicio gravable.

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

MÁS REFORMAS

- LA LIR se estructuró cuando la contabilidad estaba anclada al “costo histórico”.
- Hoy debe evaluarse la pertinencia de modificar el tratamiento tributario de determinados hechos económicos que a la luz del Modelo NIIF tienen un diferente tratamiento:
 - Mermas, desmedros y pérdidas extraordinarias.
 - Depreciación de activos.
 - Tratamientos de activos biológicos.
 - Gastos pre operativos y de expansión y gastos de investigación.

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

MÁS REFORMAS

- Debemos procurar evitar que las normas tributarias del IRE incentiven el fenómeno de “tributarización de la contabilidad” o “dependencia inversa”.
- Debería revisarse y eventualmente eliminarse:
 - El condicionamiento de determinado tipo de contabilización para la procedencia de deducciones tributarias.
 - El modelo peruano de llevanza de libros y registros vinculados a asuntos tributarios, que por su diseño actual puede originar una distorsión en el registro contable de las operaciones.

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

¿INCORPORAR EL SISTEMA DE BALANCE ÚNICO CON CORRECCIONES?

DERECHO CONTABLE

Completarse la juridificación del Derecho contable peruano, lo que supone introducir las NIIF por vía legislativa y publicarse en el Diario Oficial.

LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Modificar la LIR para incluir expresamente un régimen sobre base imponible contable con correcciones.

CONSTITUCIÓN

Revisión periódica del Derecho Contable a la luz de la capacidad contributiva.

INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

¿INCORPORAR EL SISTEMA DE BALANCE ÚNICO CON CORRECCIONES?

- Para que el Sistema de Balance Único con correcciones cumpliera con el principio de capacidad contributiva, sustento de la tributación del IRE, requeriría que el legislador tributario sea sumamente activo, de modo que debería establecer correcciones normativas una vez que haya revisando las consecuencias que en la determinación del IRE traería la inclusión en el derecho contable de cada nueva NIIF o sus interpretaciones (vía oficialización o aprobación).
- Dadas las características de la manera como incorporamos las NIIF al derecho contable en el Perú y tomando en cuenta la larga cultura de ocio legislativo estatal, pareciera ser que el Sistema de balances independientes brindaría menos inseguridad jurídica, por lo que debería mantenerse.



4

NIIF COMO FUENTE DE
INTERPRETACION DEL IRE

NIIF COMO FUENTE DE INTERPRETACION DEL IRE

- El IRE se aplica según las fuentes del Derecho tributario, así como por las normas para la interpretación tributaria y aplicación supletoria de las normas jurídicas de acuerdo al Código Tributario.
- El IRE utiliza enunciados que pueden ser términos jurídicos propios, de otra área del Derecho o de un campo no jurídico.
- Las NIIF pueden ser incorporadas como norma jurídica en el IRE por el legislador tributario, y tendrían la calidad de fuente del Derecho tributario (Norma III del TP del CT) cumpliendo la Reserva de Ley tributaria.

NIIF COMO FUENTE DE INTERPRETACION DEL IRE

- Las NIIF no pueden ni deben ser usadas como doctrina jurídica en el IRE en su calidad de fuente del Derecho tributario (Norma III del TP del CT), por su déficit de Reserva de Ley tributaria y ser ajenas al sistema de Balances Independientes de la LIR vigente.
- En la interpretación de las normas tributarias del IRE se pueden usar las NIIF como conocimiento especializado o fuente externa, prevaleciendo el sentido jurídico y/o técnico de los enunciados (Norma VIII del TP del CT), siempre que se respete los principios jurídicos y la teoría interpretativa del Derecho.

NIIF COMO FUENTE DE INTERPRETACION DEL IRE

- En la interpretación de las normas tributarias del IRE se pueden usar las NIIF en caso de reenvío normativo (Norma VI del TP del CT) siempre que estas formen parte del Derecho contable y se respete los principios jurídicos y la teoría interpretativa del Derecho.
- Las NIIF no pueden ser usadas para la aplicación de las normas tributarias del IRE como normas supletorias (Norma IX del TP del CT) ya que no son normas jurídicas.
- Las NIIF y sus propias directrices de interpretación debe ser definidas con claridad por las autoridades competentes de acuerdo al Derecho interno para ser usadas en la aplicación de las normas tributarias del IRE.

SOBRE LA DEFINICIÓN DE DEVENGADO EN EL IRE

- El devengado es un enunciado usado en diferentes normas tributarias para identificar usualmente el origen de una situación de relevancia tributaria.
- El régimen normativo del Impuesto a la Renta ha regulado diversos supuestos de devengado a partir de los cuales se pueden identificar un concepto general sin desarrollo positivo (en el artículo 57° de la LIR) y otros conceptos específicos (para IFD, fondos y fideicomisos, etc.).
- Si el devengado no está acompañado de su definición positiva, ello no evidencia necesariamente que estemos ante una laguna legal y viciada de origen como inconstitucional, toda vez que fruto de una adecuada interpretación jurídica se puede atribuir una definición suficiente y acorde con los cánones constitucionales.

SOBRE LA DEFINICIÓN DE DEVENGADO EN EL IRE

- Los pronunciamientos institucionales de SUNAT no son uniformes cuando se han referido a la definición del devengado. Esta institución no mantiene un patrón constante respecto al uso de los estándares contables como fuente interpretativa (Norma VIII del TP del CT) o supletoria sobre las normas tributarias (Norma IX del TP del CT).
- La jurisprudencia del Tribunal Fiscal regularmente usa una definición mixta de devengado con nociones contables y doctrinarias.
- Los conceptos de devengado del régimen normativo de la LIR deben ser aplicados siguiendo los métodos de interpretación jurídica.
- Para la interpretación jurídica del devengado en el IR podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

SOBRE LA DEFINICIÓN DE DEVENGADO EN EL IRE

- El concepto general de devengado (recogido en el artículo 57° de la LIR) es un enunciado normativo teñido de vaguedad según la teoría del Derecho y debe ser determinado en cada caso concreto en base a su sentido jurídico por aplicación de los métodos de interpretación jurídica.
- Los conceptos específicos de devengado (para IFD, fondos y fideicomisos, etc.) son enunciados normativos que deben ser determinados según sus propios alcances y a partir de aplicar los métodos de interpretación jurídica.

SOBRE LA DEFINICIÓN DE DEVENGADO EN EL IRE

- En la interpretación de las normas tributarias del régimen normativo del IR se puede usar la definición contable de devengado y las NIIF como conocimiento especializado o fuente externa, prevaleciendo su sentido jurídico (Norma VIII del TP del CT), siempre que se respete los principios jurídicos y la teoría interpretativa del Derecho.
- La definición contable de devengado no es ni puede ser fuente del Derecho tributario (Norma III del TP del CT) ya que no genera normas jurídicas, por su déficit de Reserva de Ley tributaria y ser ajena al sistema de Balances Independientes de la LIR vigente.
- La definición contable de devengado no puede ser usada como norma supletoria (Norma IX del TP del CT) ya que no es una norma jurídica y en la LIR no existe una laguna legal del término devengado.