



IFA GRUPO PERUANO XII JORNADAS NACIONALES DE TRIBUTACIÓN

IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA
APLICACIÓN DE LAS NORMAS

Luz María Pedraza Mac Lean

Ponencias

- De las 10 ponencias individuales, 4 hacen un análisis sobre el rol de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE): (Grupo 1)
 - Luis Durán y Marco Mejía
 - Roberto Polo
 - Guillermo Hidalgo y Javi Rosas
 - Marysol León

Ponencias

- 5 ponentes desarrollan temas en los que encuentran un conflicto entre las normas contables y las tributarias que requieren solución (Grupo 2):
 - Khaled Luyo
 - Jorge Moreno y Víctor Cruzado
 - Beatriz de la Vega y José Barja
 - Rafael Varela
 - Gustavo Tarazona

Ponencias

- 1 ponente hace un análisis del concepto de sustancia sobre forma desde la perspectiva contable y la tributaria.
- De los 4 ponentes del primer grupo, 2 a su vez cuestionan el tratamiento dado por SUNAT y el TF con relación al arrendamiento de bienes.
- (Grupo 3):
 - Italo Fernández Origgi
 - Roberto Polo
 - Guillermo Hidalgo y Javi Rosas

GRUPO 1

- 3 reconocen expresamente la existencia de 2 corrientes a nivel internacional:
 - **Balance único:** Aquellos países que parten del resultado contable para determinar la utilidad tributaria, con las limitaciones y excepciones que la ley del IRE establece; y

GRUPO 1

- **Balances independientes:**
Aquello países que parten del resultados contable únicamente desde el punto de vista metodológico, pues realizan adiciones y deducciones para llegar al resultado tributario. Los principios o normativa contable son utilizados supletoriamente.

GRUPO 1, Luis Durán

- El Sistema de Balance Único con Correcciones considera a la contabilidad como base imponible del IRE pues el régimen normativo del IRE se remite al resultado contable como punto de partida normativo, regulando tan solo aquellas partidas que a juicio del legislador deban tener un tratamiento diferente para efectos del IRE.
- Las normas y estándares contables (Derecho contable) acaban siendo fuente normativa tributaria. Cualquier modificación en el tratamiento que dichas normas y/o estándares planteen afectará irremediablemente la determinación del IRE hasta que el legislador determine expresamente una consecuencia distinta.

GRUPO 1, Luis Durán

- Las Administraciones Tributarias tienen: (i) potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IRE deba estar contabilizado y, (ii) facultad de exigir cierto tipo de contabilización sobre la base de la lectura que ellos tuvieran de las normas y/o estándares contables.
- Este es el sistema que actualmente rige, entre otros países, en Alemania, Francia, España e Italia.

GRUPO 1, Luis Durán

- El Sistema de Balances Independientes o Doble Balance usa el resultado contable consignado en los EE.FF. como punto de partida práctico para la determinación del impuesto, funcionando como un “medio de prueba” o “base metodológica”.
- La normativa del IRE establece de manera exhaustiva y sistemática todos los componentes de la hipótesis de incidencia y de la base imponible del impuesto, no siendo determinante la manera cómo el derecho contable trate un fenómeno económico, sino que habrá que analizar en la legislación del IRE si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta –y cómo- para hallar la base imponible del impuesto que corresponda.

GRUPO 1, Luis Duran

- Las Administraciones Tributarias no tienen potestad de: (i) exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IRE deba estar contabilizado, (ii) reclamar que la contabilización de las operaciones se haga como indica el Derecho contable.
- Este es el sistema que usan los países anglosajones, especialmente EE.UU. y Reino Unido. También es el régimen que mantienen actualmente varios países latinoamericanos, entre ellos Argentina y Perú.

GRUPO 1, Guillermo Hidalgo

- En este sentido, algunos estados optan porque la determinación de la base imponible del IR se realice a partir de reglas que cuentan con autonomía con relación a aquellas conforme a las cuales se determina el Balance Mercantil (modelo al que la doctrina española conoce como Balance Fiscal autónomo), mientras que en otros estados estas últimas se aceptan en principio, estableciéndose las salvedades que sean convenientes (modelo conocido como de determinación del Balance Fiscal por el Mercantil).

GRUPO 1, Guillermo Hidalgo

- Como es reconocido por la doctrina, la diferencia entre optar por uno u otro modelo resulta esencial ya que, mientras en uno las normas contables forman parte del régimen de determinación del IR, en el otro esto no ocurre.
- Adicionalmente, es bueno tener presente que la diferencia entre un modelo u otro no radica solamente en la obligación que tiene el contribuyente de realizar ajustes al resultado contable a fin de determinar el resultado tributario, puesto que lo realmente relevante es si la determinación del resultado tributario cuenta con reglas propias e independientes de aquellas que rigen el resultado contable.

GRUPO 1, Guillermo Hidalgo

- Así, aún si un Estado acoge el modelo del Balance Fiscal Autónomo, la normativa tributaria, por una cuestión metodológica, podría disponer que el contribuyente parta del resultado contable y aplique luego los ajustes necesarios para representar el resultado tributario. Sin embargo, ello no significa que ante la ausencia de una norma de carácter tributario deba aplicarse, sin mayor análisis, las normas contables conforme a las cuales se determinó el resultado contable. En efecto, tratándose de balances que cuentan con reglas propias, debe llenarse los vacíos que pudieran existir en la legislación tributaria de conformidad con las reglas y principios que rigen el balance fiscal, es decir atendiendo al régimen jurídico vigente.

GRUPO 1, Marysol León

- Dos fórmulas:
 - Definición de los ingresos y gastos que integran la base imponible (Gran Bretaña y Alemania).
 - Definición a partir de la Contabilidad (Italia, España y Francia).
 - Admisión de Ajustes extracontables: Adiciones y Deducciones.

GRUPO 1, Marysol León

- ¿Cuál de las dos fórmulas es la que ha recogido nuestra legislación?:
 - Definición de los ingresos y gastos que integran la base imponible (Gran Bretaña y Alemania): Sistema de Balances independientes, o
 - Definición a partir de la Contabilidad (Italia, España y Francia). Admisión de Ajustes extracontables: Sistema de Balance Único.

¿Cuál es la opción en Perú?

- En el Perú el sistema adoptado es el de Balances Independientes: (i) La LIR y su Reglamento establecen todo el contenido de la norma jurídica tributaria, y (ii) 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.
 - Luis Durán

¿Cuál es la opción en Perú?

- Consideramos que esta disposición* refuerza la idea que en caso que exista discordancia, la Ley del IR y las normas que regulan esa materia priman sobre cualquier tratamiento contable y reconoce además que dichas diferencias pueden ser temporales o permanentes.
- No tiene como efecto establecer que las transacciones “deben” contabilizarse bajo las normas contables aceptadas pues para ello existe una norma con rango de Ley, es decir, la LGS y la Ley N° 29720, aunque asume, es cierto, que la contabilidad es el origen de la materia imponible.

** se refiere al artículo 33 del Reglamento de la LIR*

///....

¿Cuál es la opción en Perú?

- De lo que se trata entonces es de comprender que si bien la contabilidad es la base del IR de tercera categoría, las normas de este impuesto pueden alejarse de dicho origen, por diversos motivos tales como la política fiscal, financiera o monetaria, para determinar la materia que será afectada impositivamente.
 - Roberto Polo

¿Cuál es la opción en Perú?

- Desde nuestro punto de vista, en la Ley del IR no existe una “norma de remisión” a las normas contables que permita a los aplicadores del derecho acudir a estas en defecto de aquellas.
- Creemos que tampoco puede inferirse que en nuestro ordenamiento exista una remisión a las normas contables y, por tanto, la adopción del régimen de determinación del Balance Fiscal por el Balance Mercantil, pues ésta tendría que ser expresa y requeriría tener rango de Ley.

¿Cuál es la opción en Perú?

- Como se verá más adelante, nuestro sistema jurídico establece la reserva de Ley para la regulación de temas de carácter tributario. En este contexto un tema que está fuera de los alcances de esta ponencia pero que cabría analizar es si sería posible o no, sin afectar la reserva de ley, establecer una norma de remisión al balance mercantil como la que contempla la legislación española.
 - Guillermo Hidalgo

¿Cuál es la opción en Perú?

- En el Congreso Internacional de la IFA celebrado en Londres en 1975, para tratar el tema de las “Relaciones entre la contabilidad fiscal y comercial” se acordó reconocer que, para determinar la renta tributaria de las empresas, debe partirse del balance comercial, sin perjuicio de la existencia de normas específicas que la diferencien del balance fiscal. Por este motivo, ante la falta de normas tributarias específicas prevalecen los principios contables.

¿Cuál es la opción en Perú?

- Llama la atención que en nuestro país nunca se discutió que la base imponible del Impuesto a la Renta partiera del resultado contable al que se le aplican las adiciones y deducciones como producto de la diferencia entre el tratamiento contable y el tributario; sin embargo, lo cierto es que el constante cambio de las normas contables obligan a la permanente capacitación profesional de todos los especialistas tributarios ya que del adecuado entendimiento de dichas modificaciones es que se podrían identificar las diferencias entre ambos tratamientos y esa es otra de las razones que originan la discusión.

¿Cuál es la opción en Perú?

- Más allá de si las NIIFs son normas jurídicas o fuentes del Derecho, lo cierto es que como señala Jorge Bravo: “....Debe advertirse que las normas del Impuesto a la Renta se sostienen en diversos principios y postulados (devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición, realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo computables, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajustes por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria.”

¿Cuál es la opción en Perú?

- En ese sentido no solo somos de la posición que la base imponible a la que se debe gravar con el Impuesto a la Renta en Perú parte del resultado contable de manera referencial al que se le deben aplicar las adiciones y deducciones pertinentes por las diferencias existentes entre el tratamiento contable y tributario sino que además la remisión a las normas contables de aplicación obligatoria (NIIFs) es necesaria a efectos de interpretar adecuadamente las diferencias entre un tratamiento y el otro así como el alcance de la norma tributaria **en aquellos casos no contemplados en la LIR.**

- Marysol León

¿Cuál es la posición de SUNAT?

- Balance independiente
- Si la norma tributaria no es suficiente, se ha utilizado de manera supletoria las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF para dar contenido a las normas tributarias:

¿Cuál es la posición de SUNAT?

- Informes de la SUNAT.
- Resoluciones del Tribunal Fiscal.
- Poder Judicial: Sentencia de Casación N° 1173-2008.

GRUPO 2, Khaled Luyo, concepto de devengado

- Como resultado del sincretismo, el término devengado es referido indistintamente por la ciencia contable y la doctrina jurídica. Se advierte, sin embargo, que el significado que cada uno le atribuye es distinto y antagónico.
- El devengado en su significado clásico y fundamental denota la imputación de ingresos y gastos a los períodos que pertenecen sin consideración de la oportunidad de cobro o pago.
- Producto de los cambios experimentados por la contabilidad las normas internacionales han abandonado los principios contables de realización y prudencia y con ello, han dejado de ser relevantes para la comprensión teórica del devengado.

GRUPO 2, Khaled Luyo

- Las NIIF definen al devengado como: (i) un acto de reconocimiento calificado subordinado a las directrices de otras disposiciones contenidas en el mismo cuerpo normativo (NIIF) y (ii) una convención para la imputación periódica de los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias en que ocurren. Según se aprecia, la definición del devengado en las normas NIIF carece de significación absoluta y por tanto, demanda su integración de un cuerpo normativo para dotar al concepto de propiedades aplicativas.

GRUPO 2, Khaled Luyo

- La circunstancia que no exista una definición de este concepto en una norma con rango de ley, lo que parece ser una opción del legislador, unida a la multiplicidad de interpretaciones de ese concepto propician un espacio de incertidumbre en la determinación de la obligación tributaria.

GRUPO 2, Khaled Luyo

- La falta de certeza se incrementa porque no existe disposición en la ley del Impuesto a la Renta que establezca un vínculo formal entre la contabilidad y la base imponible del impuesto. Los cambios experimentados por la contabilidad, que transforman sus prácticas y principios, debe llevarnos a reflexionar sobre la necesidad de introducir modificaciones a la legislación de la Ley del Impuesto a Renta a fin de precisar el grado de dependencia entre la base imponible del impuesto y las normas contables.

GRUPO 2, Víctor Cruzado, devengado en servicios

- Caso de SIC 15 en contrato de arrendamiento a 15 años, con un periodo de gracia de 1 año.
- Para efectos contables, la renta total se divide entre el total de años, incluyendo periodo de gracia.
- Para efectos jurídicos no se reconoce ingreso del primer año; hay una condición que cumplir.

Conclusión

- La regla es que los conceptos de devengo jurídico y contable coincidan. No obstante ello, existen varios casos en donde dichos conceptos no coinciden lo que genera actualmente una situación de incertidumbre en los deudores tributarios que podría generarles una serie de omisiones al Impuesto a la Renta y multas que consideramos se deberían evitar.
- Toda incertidumbre jurídica es nociva para nuestro ordenamiento tributario, por lo que consideramos que la misma debería ser disipada a través de una modificación legislativa o una jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal.
- Mientras dure esta incertidumbre consideramos que debe prevalecer el devengo jurídico porque el mismo respeta la voluntad contractual de las partes. De lo contrario, serían las disposiciones contables y no la voluntad de las partes las que definirían un tema de suma importancia como lo es el derecho al nacimiento del ingreso o de la obligación del gasto.

GRUPO 2, Beatriz de la Vega, activos fijos

- Problemática en la determinación de la depreciación:
 - Valor residual
 - Componentización
 - Costos posteriores

GRUPO 2, Rafael Varela, participación de utilidades

- En cuanto al tratamiento de la participación de utilidades para el IRE y los tributos mineros, concluye que:

Como se podrá apreciar una vez más las normas contables forman parte de una controversia al no estar definidos claramente en la Ley, y generan inseguridad jurídica en el momento de aplicarse. Como es el caso que para una misma transacción se dan tratamientos distintos desde el punto de vista contable y tributario. Por lo que se hace necesario establecer claramente a aplicación de las normas contables y definir el alcance de las misma cuando estas se modifiquen.

GRUPO 2, Gustavo Tarazona, Valor razonable de los activos

- Se trata de una revaluación voluntaria?
 - No
- Es renta gravada de las empresas?
 - No
- Si se distribuye, dividendo?
 - Si
- Si se capitaliza, está gravado?
 - No
- Costo computable de acciones:
 - Valor nominal

GRUPO 3, Italo Fernández

- Similitud entre Marco Conceptual y Norma XVI, sustancia sobre forma
- Encuentra aceptable el uso de analogía, en tanto no se trate de la creación de tributos.

GRUPO 3, Roberto Polo y Guillermo Hidalgo, arrendamiento financiero

- RTF 15502-10-2011:
 - Basados en el artículo 33 del reglamento de la LIR, para determinar la base imponible del IR debe partirse de la contabilidad y aplicarse los ajustes dispuestos en las normas tributarias. Al no existir norma tributaria específica que disponga un tratamiento distinto al tratamiento contable de cierta operación, este último sería aplicable.

Conclusiones

- Es importante una definición en nuestra normativa, sobre el rol de las normas contables en la determinación del impuesto a la renta.
- Algunos conceptos tal vez sean replanteados ya que la contabilidad se ha alejado del costo histórico, sustento de nuestra LIR
- URGE eliminar el registro contable como requisito para deducir la depreciación.