



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta

Ponente Individual
José Manuel Arispe Villagarcía

**IMPLICANCIA DE LA NIC 31
EN LA APLICACION DEL IMPUESTO A LA RENTA**

INTRODUCCION

Como parte del Tema II - "Implicancias de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta" que se presenta a las VII Jornadas Nacionales de Tributación, a continuación presento una ponencia sobre la NIC 31. El primer comentario que tengo es de carácter formal y está referido a la denominación de esta NIC. La versión en inglés revisada en 1998 del Internacional Accounting Standard (IAS) 31 se denomina "Financial Reporting of Interests in Joint Ventures", mientras que la traducción al castellano, oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 023-2001-EF/93, se titula "Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación", lo cual es restrictivo. Considero que la traducción más apropiada debiera ser "Información Financiera sobre Participaciones en Negocios Conjuntos", puesto que diversos tratadistas de Derecho Civil consideran a los joint ventures como una denominación genérica de los contratos de colaboración empresarial o negocios conjuntos.

Por otro lado, si bien la Asociación en Participación es un tipo de contrato asociativo regulado por los artículos 440° al 444° de la Ley General de Sociedades, aprobada por la Ley N° 26887, la naturaleza de esta forma de hacer negocios no encuadra en los tipos de contratos descritos en la NIC 31. Por lo tanto, podemos considerar que las Asociaciones en Participación no están incluidas en los alcances de la NIC 31.

La razón de ser de los joint ventures es el interés económico de sus participantes en realizar proyectos, así como también compartir los riesgos involucrados en



dichas empresas. Dentro de ese esquema, las ventajas comparativas de emprender negocios han impulsado que se haya incrementado notoriamente la utilización de estas formas de desarrollar empresas. Frente a la existencia de estos contratos, el interés fiscal del Estado también ha establecido una estrategia destinada a maximizar su posición. Así, mediante la promulgación de la Ley N° 27034, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta a partir del ejercicio 1999, se considera como personas jurídicas a los joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente a la de sus integrantes. Ello causó que se eliminase la transparencia fiscal respecto de los integrantes de estos contratos.

Sin embargo, subsisten situaciones que es necesario analizar en la legislación tributaria peruana, a fin de permitir un desarrollo afianzado de los contratos asociativos.

1. LA ATRIBUCION DE LA RENTA NETA A LOS PARTICIPANTES DE NEGOCIOS CONJUNTOS

La NIC 31 clasifica a los negocios conjuntos bajo tres grandes tipos: (1) las operaciones controladas conjuntamente, (2) los activos controlados conjuntamente y (3) las entidades controladas conjuntamente. Bajo cada una de estas modalidades, se analizará la situación tributaria de los participantes y del propio contrato. Según se puede apreciar, ninguna de estas formas de contratación coincide con la de la Asociación en Participación.

La NIC 31 determina que para las modalidades de contratos asociativos (1) y (2) antes citadas, los participantes deben reconocer en sus estados financieros individuales, además de sus propios activos, pasivos y resultados, su participación en dichos contratos respecto a: los activos que están bajo su control y los pasivos que hayan incurrido, así como los gastos incurridos y los ingresos obtenidos de la venta de bienes o la prestación de servicios.

Para ambas modalidades, la NIC 31 enfatiza la obligación del participante en reflejar en sus estados financieros individuales su participación en las operaciones de los contratos de negocios conjuntos, mencionando solamente como una opción informativa la posibilidad de llevar registros contables del propio contrato.



Por su parte, para el tipo (3) de los contratos asociativos, las entidades controladas conjuntamente, la NIC 31 establece que además de los registros contables propios de dicha entidad, cada participante deberá presentar su participación en dicha entidad utilizando el método de consolidación patrimonial o el de la participación. Bajo esta modalidad, se pueden constituir corporaciones, integradas por sociedades anónimas (o sociedades anónimas cerradas, según la definición dada por la Ley General de Sociedades), sociedades comerciales de responsabilidad limitada u otras entidades.

Según el primero de los métodos mencionados, cada participante debe reflejar en sus estados financieros, línea por línea, su participación en cada uno de los rubros del activo, pasivo y resultados. Mientras que bajo el método de la participación, el participante registra su inversión al costo en su balance general, monto que luego ajustará según sea el resultado de su participación en las futuras pérdidas o utilidades del negocio conjunto. En estos casos, no se presentan problemas con la transparencia fiscal, puesto que el contrato y cada uno de sus participantes están organizados como sociedades separadas y, por lo tanto, son contribuyentes individuales.

El asunto materia de análisis es determinar si existe coincidencia entre lo dispuesto en la NIC 31 y las normas del Impuesto a la Renta respecto al momento en que los participantes de los negocios conjuntos que lleven contabilidad independiente, deben registrar los activos, pasivos y resultados provenientes de las operaciones de dichos contratos. En cuanto a los contratos de negocios conjuntos que no lleven contabilidad independiente, el régimen de transparencia fiscal sí se mantiene en la medida que dichos contratos no son considerados como personas jurídicas para dicho Impuesto, y los resultados que obtienen se distribuyen a sus participantes.

De la lectura de la NIC 31 se puede concluir que los participantes deben anotar en sus estados financieros los activos adquiridos e ingresos obtenidos, y los pasivos y gastos incurridos a la fecha de reporte de dichos estados financieros, los mismos que deben ser determinados aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados como devengado, empresa en marcha, prudencia e integridad, entre otros, fijados en el Marco Conceptual de las NICS. La NIC 31 no hace distinción si la fecha de reporte es la de fin de un mes cualquiera o fin de año, puesto que ésta será aquella requerida por los



participantes o los usuarios de los estados financieros.

Según mencionamos previamente, la legislación tributaria ordena que los contratos de negocios conjuntos lleven contabilidad independiente de sus participantes, aunque se prevé que la SUNAT podrá autorizar excepciones a este tratamiento. Asimismo, de acuerdo al último párrafo del artículo 14° y el artículo 29° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas y pérdidas obtenidas por los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente se reputarán distribuidas a sus participantes, aunque no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. El artículo 18° del reglamento de dicha Ley, precisa que dicha atribución se realizará al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero.

De lo anterior se observa una discrepancia entre la NIC 31 y la legislación del Impuesto a la Renta. Posiblemente, el legislador ha fijado el fin del ejercicio gravable como fecha para hacer la distribución obligada de la renta o pérdida neta a los participantes del contrato, considerando que el Impuesto a la Renta es un impuesto de periodicidad anual. La situación de excepción sí está contemplada para las empresas de construcción que ejecuten contratos con una duración superior a un año, para las cuales el artículo 63° de la Ley del Impuesto a la Renta faculta el diferimiento de los resultados en varios ejercicios, dependiendo de la duración de las obras.

2. PAGOS A CUENTA MENSUALES DEL IMPUESTO A LA RENTA

Los contratos de negocios conjuntos que lleven contabilidad independiente de sus participantes son considerados como personas jurídicas para fines del Impuesto y, por lo tanto, están obligados a hacer pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta bajo alguna de las modalidades previstas en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta. En estos casos, el contrato realiza directamente los pagos a cuenta mensuales y, al cierre del ejercicio, la renta neta del Impuesto a la Renta se distribuye entre los participantes, lo cual se asemeja al régimen de distribución de utilidades de las demás personas jurídicas.

El problema se presenta con aquellos contratos de negocios conjuntos que tienen contabilidad independiente y cuyo término de operación es de mediano plazo. Para estas empresas, en la práctica sólo tienen como opción el cumplir



con cancelar los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta utilizando el sistema del 2% de los ingresos netos mensuales, puesto que el método del coeficiente sólo está disponible para aquellos contribuyentes que hayan declarado Impuesto a la Renta en el ejercicio anterior. Durante el primer ejercicio fiscal deben utilizar obligatoriamente el método del 2% de los ingresos netos mensuales, según dispone el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta. En los siguientes ejercicios, es muy probable que también deban seguir utilizando el sistema de pagos mensuales equivalentes al 2% de los ingresos netos, en tanto el contrato no haya obtenido renta imponible. Aquí el sistema legal puede no ser equitativo y se estaría obligando a los contribuyentes a realizar pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta, a pesar que los resultados anuales no muestran renta neta.

En cuanto a los contratos de negocios conjuntos que no lleven contabilidad independiente de sus participantes, también se encuentran obligados a hacer pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta, sin embargo en estos casos, los pagos se deberán hacer en cabeza de los participantes y no del mismo contrato. En efecto, de acuerdo al numeral 2) del inciso g) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para propósito de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta, cada participante considerará los ingresos mensuales atribuidos a cada uno de ellos en la misma proporción en que hubieran acordado participar de los resultados. En base a lo anterior, cada participante deberá elegir el método de pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta que le corresponda, e incluirá en la base de cálculo mensual los ingresos provenientes de su participación en el contrato, agregando, de ser el caso, los ingresos propios que disponga. Lo cuestionable de estas normas es que se haya establecido la base de los pagos a cuenta y los procedimientos aplicables a través de una norma reglamentaria y no mediante una con rango de ley, lo cual viola el principio de legalidad consagrado en la Constitución Política y en la Norma IV del Código Tributario.

3. TRANSACCIONES ENTRE UN PARTICIPANTE Y EL CONTRATO DE NEGOCIO CONJUNTO

A continuación revisaremos algunas de las implicancias tributarias de lo dispuesto en la NIC 31 y en la SIC 13 denominada, según ha sido oficializada, "Asociación en Participación-Aportes No Monetarios de los Participantes" ("Venturers"),

referidas a las transacciones que se dan entre un participante y el contrato de negocio conjunto o de colaboración empresarial.

Según la NIC 31, el participante que aporte o venda activos al contrato de colaboración del que participa, está obligado a reconocer su participación en las pérdidas o ganancias del contrato resultante de esa operación. Sin embargo, si el contrato retiene los activos, habiendo ya transferido el participante la propiedad del bien, el participante solo deberá reconocer la porción de las pérdidas o ganancias resultantes atribuibles a los otros participantes pero no a su parte. Aquí no es clara la mención a la retención de los activos, pudiendo entenderse que se refiere a la situación en que el contrato mantiene dichos activos y no los revende.

Asimismo, si el participante en un contrato de colaboración empresarial le compra activos a dicho contrato, no deberá reconocer su parte derivada de las ganancias o pérdidas del contrato por dicha transacción hasta que dichos activos hayan sido revendidos a un tercero ajeno al contrato.

Por último, se precisa que el participante estará obligado a reconocer el íntegro de las pérdidas resultantes de cualquiera de las dos situaciones antes descritas, si éstas representan una reducción en el valor neto realizable de los activos corrientes o una pérdida por deterioro.

De acuerdo a lo antes expuesto, la NIC 31 condiciona el reconocimiento de los resultados provenientes de las transferencias de bienes entre un participante y el contrato del que forma parte, hasta que dichos bienes se hayan transferido a un tercero. Aquí se plantea la discusión en cuanto al momento en que se realizan las pérdidas o ganancias resultantes de las transferencias de bienes de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta; asimismo, si dichas transferencias deben considerarse como un hecho económico aislado que tiene su propia implicancia tributaria en los estados financieros de las partes que intervinieron en la transferencia del bien, o los efectos económicos y contables de dicha transferencia están sujetos a la futura transferencia de dicho bien a un tercero. La única excepción que establece la NIC 31, es que se reconozcan de inmediato las pérdidas que resulten de una desvalorización de los activos o su deterioro, aplicando el criterio de valorar los activos al costo de adquisición o mercado, el que sea el menor.

Ese planteamiento discrepa con lo establecido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que es sumamente claro y preciso al señalar que las rentas (ingresos) y gastos de la tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio gravable en que se devenguen. La norma legal no contiene restricción alguna en cuanto a que el devengo de las pérdidas o ganancias deba sujetarse a la eventual transferencia futura de los bienes transferidos.

En cuanto al tratamiento excepcional de reconocer el monto íntegro de las pérdidas resultantes de las transferencias cuando representen una reducción del valor neto realizable de los activos corrientes o se produzca una pérdida por deterioro, éstos no serían aceptables como gasto para efectos tributarios. En efecto, solo son aceptables como gasto de la renta neta, los ajustes por desmedros de mercaderías que hayan sido destruidas ante Notario Público o Juez de Paz, según lo dispuesto en el literal f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el literal c) del artículo 21° de su reglamento. La excepción a lo antes dicho se indica en el literal d) del citado artículo 37°, que considera deducibles a las pérdidas extraordinarias de bienes sufridas por hecho fortuito y fuerza mayor, en la parte no cubierta por indemnización o seguro, y aquellas causadas por hecho delictuoso en tanto se pruebe judicialmente o se acredite que es inútil ejercitar acciones judiciales.

4. CONCLUSIONES

1. En vista de lo expuesto y considerando que la modificación legislativa hecha por la Ley N° 27034 no ha generado beneficio alguno a la recaudación fiscal, ni tampoco ha facilitado la aplicación de las normas tributarias a los contratos de colaboración empresarial, recomiendo que se den normas con rango de ley que dispongan lo siguiente:
 - 1.1 Dejar sin efecto lo dispuesto en el inciso k) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto a las menciones a los joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial.
 - 1.2 Restablecer la transparencia fiscal en los contratos de colaboración empresarial, de tal manera que no sea obligatorio para esas formas de asociación llevar contabilidad independiente de sus participantes. Sin embargo, aquellos contratos que decidieran tener contabilidad



independiente, no debieran ser considerados como personas jurídicas, pero estarían obligados a atribuir al cierre de cada mes sus ingresos y gastos a sus participantes; excepto los contratos de construcción que tienen una norma legal expresa que les permite diferir sus ingresos hasta terminar las obras.

2. Que el Consejo Normativo de Contabilidad emita una Directiva o una interpretación, según corresponda, en la cual trate el caso de las Asociaciones en Participación, las cuales sí están reguladas por nuestra Ley General de Sociedades en los artículos 440° a 444°.

Lima, Julio de 2002.

