



VII Jornadas Nacionales de Tributación

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

Ponente Individual
Jorge Bravo Cucci

LA RENTA COMO MATERIA IMPONIBLE EN EL CASO DE
ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SU RELACION
CON LA CONTABILIDAD

1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS

La presente ponencia individual, se prepara en el marco de las directivas del Relator General del Tema II, *"Implicancias de las NIC's en la aplicación del Impuesto a la Renta"* de las VII Jornadas Nacionales de Tributación que organiza la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, y tiene como propósito concreto servir de marco teórico para la mejor visualización de la relación existente entre el hecho imponible del Impuesto a la Renta y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Para tal efecto, partiremos por analizar la norma de incidencia tributaria aplicable a las rentas que provienen de actividades empresariales, a los efectos de identificar en determinados aspectos de la misma, vínculos con los principios e instituciones contables que la norma tributaria llega a asimilar en su propia estructura, y que a su vez asume como principios. Ciertamente es sin embargo, que en casos particulares la norma tributaria en ejercicio de su autonomía dogmática, se aparta de la contabilidad para dar matices propios a determinados procesos de la determinación del resultado tributario.

2. LA NORMA DE INCIDENCIA TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLE A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho



de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación *neto* de gastos¹ y costos relacionados a la actividad generadora de renta.

Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, en la manifestación de riqueza directa denominada “renta” que encuentra su contenido en el *aspecto material* de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el *personal*, el *espacial* y el *temporal*, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del Impuesto a la Renta *se relaciona con los efectos del contrato*, y no con el contrato en sí mismo².

Una incisión en la arquitectura de la norma de incidencia tributaria³ del Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales (rentas de tercera categoría), nos revela el siguiente contenido:

¹ Según el artículo 27° de la Resolución 103-99-EF94.10-CONASEV, los gastos representan flujos de salida de recursos en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones en el patrimonio neto, producto del desarrollo de actividades como administración, comercialización, investigación, financiamiento y otros realizadas durante el período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades.

² Respecto del hecho imponible en el IGV, ver: RODRÍGUEZ DUEÑAS, César, BRAVO CUCCI, Jorge. “La opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero como hecho imponible en el IGV: ¿Venta o servicio?”. *Análisis Tributario* N°164, Pág. 18-20.

³ La norma tributaria, en tanto norma jurídica, es un arquetipo complejo de estructura bímembre compuesta por: *a)* una norma primaria (norma matriz de incidencia tributaria) y *b)* una norma secundaria (norma sancionatoria). Como lo enseña Rubio Correa, una norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico-jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato, respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento. La norma tributaria es una norma que regula directamente conductas, y que en la nomenclatura de Norberto Bobbio sería una *norma de comportamiento*. De otra parte, venimos insistiendo en que



Hipótesis de incidencia	Enunciado descriptivo
Aspecto material	Generación u obtención de renta. Renta = ganancia o beneficio proveniente de operaciones con terceros
Aspecto personal	Personas naturales, jurídicas u otras entidades calificadas como sujetos del impuesto
Aspecto espacial	Criterio de <i>fuerza mundial</i> para los sujetos domiciliados
Aspecto temporal	La renta <i>devengada</i> entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada ejercicio
Consecuente normativo	Enunciado prescriptivo
Sujeto activo	Gobierno central
Sujeto pasivo	Contribuyente: sujeto que genera u obtiene la ganancia
Base imponible	Renta bruta ⁴ – gastos devengados = Renta neta (principio de causalidad)
Tasa aplicable	27% ⁵
Nacimiento de la obligación tributaria	31 de diciembre de cada ejercicio

no debe confundirse norma con Ley, pues la última es el vehículo introductor de normas jurídicas al ordenamiento jurídico.

La norma matriz de incidencia tributaria, es la parte de la norma tributaria que contiene i) la hipótesis de incidencia o descripción del hecho que se pretende gravar y ii) la consecuencia normativa que se atribuye a la realización del hecho descrito en la hipótesis.

La hipótesis de incidencia, en tanto unidad lógica e inescindible, se sirve de coordenadas espacio-factico-temporales y subjetivas, para describir en abstracto el hecho que el legislador desea afectar, las cuales a su vez, sirven para identificar el hecho concreto que devendrá en imponible bajo el efecto de la incidencia de la norma tributaria. Tales coordenadas, denominadas en doctrina como aspectos o criterios, son el material (qué hecho debe realizarse u ocurrir), personal (quién debe realizar el hecho), espacial (dónde debe ocurrir el hecho) y temporal (cuándo debe ocurrir el hecho).

En la consecuencia normativa por su parte, se encuentra la prescripción en abstracto de la obligación tributaria que se desencadenará si ocurre el hecho previsto en la hipótesis. Tal prescripción contiene la designación de los sujetos de la relación obligatoria (sujeto activo y sujeto pasivo) cuál será la base imponible y la tasa aplicable, cuándo nacerá la obligación tributaria, en qué forma y lugar se efectuará el pago, entre otros detalles relacionados al cumplimiento y ejecución del vínculo obligatorio. Su naturaleza es eminentemente prescriptiva y direccionadora de conductas, pues es la que contiene en abstracto, el mandato obligatorio por el cual, el sujeto pasivo debe cumplir con la prestación tributaria.

Ocurrido un hecho en el mundo fenoménico, el mismo se subsume en la hipótesis de incidencia, y de haber *total correspondencia* con los aspectos de la misma, se producirá la incidencia de la norma matriz de incidencia tributaria a través de su consecuente normativo, el que contiene el mandato o prescripción de jurificar el hecho ocurrido.

⁴ En el caso de enajenación de bienes, la renta bruta es el resultado de detracer al ingreso bruto, el costo computable del bien.

⁵ Si se distribuyen utilidades total o parcialmente, se aplicará una tasa de 4.1% sobre el *monto*

Así, de forma preliminar puede visualizarse que los puntos de contacto entre la norma de incidencia tributaria y la contabilidad son los aspectos material y temporal de la hipótesis de incidencia, y la base imponible ubicada en el consecuente normativo.

3. ASPECTO MATERIAL

3.1. El concepto de renta en la doctrina

3.1.1. Teoría de la Renta - Producto

También conocida como la teoría de la fuente, establece una acepción restringida (económica) del concepto de renta, al requerir que se trate de un ingreso o riqueza nueva que califique como un producto que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

En términos generales, la renta *a)* debe ser producto de una fuente, *b)* debe ser un producto periódico, *c)* tiene que provenir de una fuente que se mantenga en el tiempo, *d)* deja de producirse si se extingue la fuente que la genera.

3.1.2. Teoría del flujo de riqueza

Por su parte, la teoría del flujo de riqueza considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el Estado actuando como empresario o en virtud de su poder de imperio); vale decir es renta como la propia designación de ésta teoría lo denota "...el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado"⁶, sin ser relevante la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento (un contrato, un acto jurídico unilateral, un dispositivo legal, etc.).

distribuido. En estricto no se trata de una tasa "adicional" como lo señala la norma, sino una tasa distinta aplicable sobre una base imponible diversa, pues no se aplica sobre una *renta neta* sino sobre *utilidades distribuidas*.

⁶ GARCÍA MULLIN, Juan Roque. "Manual de Impuesto a la Renta". Documento CIET. Pág. 20.

Apréciase que para esta concepción, el alcance del término renta no se restringe a aquella que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (renta producto), sino que engloba a otros ingresos, como aquellos que provienen de la enajenación de la propia fuente productora, de la realización de actividades accidentales, de ingresos eventuales o percibidos a título gratuito.

3.1.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial

Por último la teoría del consumo más incremento patrimonial dentro de su más amplia acepción, considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable. En términos sencillos, será renta toda aquella diferencia resultante entre lo que se tenga al cierre del ejercicio anterior y lo que se posea al cierre del presente ejercicio. En efecto, se explicaba en párrafo anterior, que para esta teoría no sólo es renta el cúmulo de variaciones patrimoniales que puedan experimentarse en un ejercicio, sino también la *generalidad de consumos* que pueden presentarse en el mismo. La explicación de ello es la siguiente; al consumir se ejercitan derechos destruyendo bienes económicos, motivo por el cual el valor de los consumos debe ser sumado a las acumulaciones patrimoniales.

Al respecto es importante acotar que la doctrina no es unánime en dicho extremo, cuestionándose por diversas razones que la integridad de los autoconsumos califique dentro de la extensión de la materia imponible, tal como lo expresa García Mullín⁷. Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, consideramos que resulta preciso advertir que al no haber un ingreso efectivo, se deberá recurrir al concepto de renta ficta a los efectos de determinar legislativamente la renta que hipotéticamente se hubiera generado si el bien consumido hubiera sido transferido onerosamente a terceros, determinándose comúnmente dicha renta ficta sobre la base de un porcentaje del valor del bien sobre el cual se aplica la alícuota del Impuesto.

⁷ Ob. Cit. Pág. 25 y 26.

3.2. El concepto de Renta recogido en la Legislación Peruana del Impuesto a la Renta

Como lo hemos indicado en anterior oportunidad⁸, la Ley Peruana del Impuesto a la Renta, al delimitar el aspecto material de su hipótesis de incidencia se adhiere principalmente, a la teoría de la renta - producto para establecer el concepto de renta que resulta aplicable a los ingresos y/o enriquecimientos percibidos por personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que no realizan actividad empresarial.

Tratándose de rentas de tercera categoría, es decir, de sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley Peruana del Impuesto a la Renta se adscribe⁹, preponderantemente a la teoría del flujo de riqueza, con algunos matices de la teoría del consumo más incremento patrimonial, al considerarse como renta al resultado por exposición a la inflación y a determinadas rentas fictas¹⁰.

Cabe mencionar que el sistema de rentas fictas, requiere de su indicación expresa en la legislación, básicamente por tratarse de un sistema presuntivo que no responde a una percepción real de ingresos, razón por la cual la circunscripción de su aplicación y cuantificación deben encontrarse meridianamente definidas¹¹.

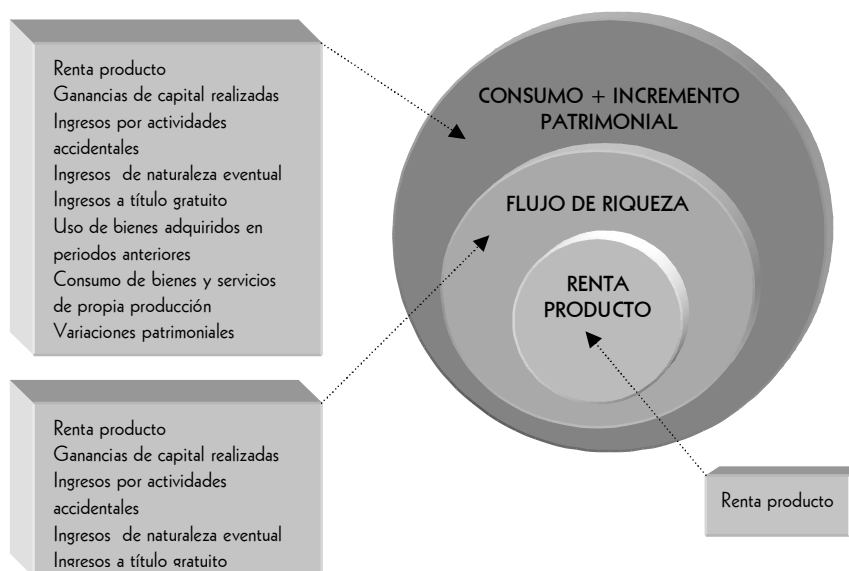
⁸ BRAVO CUCCI, Jorge. "Tratamiento tributario aplicable en el Perú a contribuyentes no domiciliados". Informativo Tributario Internacional Caballero Bustamante Año 1, Nro. 1, Pág. 12.

⁹ Al señalar la adherencia -parcial o total- a una u otra teoría, no dejamos de reconocer que el concepto de renta es el que en definitiva la Ley como vehículo normativo señala, en tanto que mientras la dogmática jurídica o Ciencia del Derecho tiene función descriptiva, el derecho positivo (objeto de estudio de la Ciencia del Derecho) cumple una función eminentemente prescriptiva. Y aquí es importante resaltar la labor del científico del derecho, quien estudia e interpreta los textos positivos que sirven de vehículo a la norma jurídica, buscando a partir de su verificación y de la significación que se desprende de su mensaje escrito, el descubrimiento de su juicio hipotético y su contenido de significación.

¹⁰ El último párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta señala textualmente que "*En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente*".

¹¹ A manera de ejemplo, puede citarse el caso del artículo 23° numeral d) de la Ley del Impuesto a la Renta, establece de manera expresa que es renta de primera categoría la *renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido temporalmente sus propietarios gratuitamente o a precio no de-*





En ese sentido, puede apreciarse que el concepto de renta guarda independencia conceptual con el de ingreso contable. Un ejemplo que sirve para probar ello, se presenta en el caso de percepción de donaciones. Si bien contablemente, las donaciones se tratan como capital adicional (cuenta patrimonial) y no afectan los resultados del ejercicio, para efectos del Impuesto a la Renta representan un enriquecimiento proveniente de operaciones con terceros¹².

4. ASPECTO TEMPORAL: EL PRINCIPIO DEL DEVENGADO

El aspecto temporal de la hipótesis de incidencia, es la coordenada de tiempo en la que debe ocurrir el hecho para calificar como imponible.

Por regla general las legislaciones que regulan la imposición a la renta, adoptan los ejercicios gravables de periodicidad anual; tal es el caso de la legislación peruana. En ese contexto, el ejercicio gravable es definido como aquel lapso de

terminado, indicándose que dicha renta será equivalente al seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autovaluo correspondiente al Impuesto Predial.

¹² BRAVO CUCCI, Jorge. "Apreciaciones en torno a las donaciones y su relación con el concepto de renta". En: Revista Análisis Tributario, julio 2001. Pág. 21-25.

tiempo en el cual se calcula la renta de una persona natural o jurídica. En el caso de sujetos que realizan actividades empresariales, es común hacer coincidir el ejercicio gravable con el denominado ejercicio contable o ejercicio económico, el cual consta de un periodo de doce (12) meses y puede o no coincidir con el año calendario. Así, la legislación peruana sobre el Impuesto a la Renta establece que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Al margen de todo ello, es importante conocer que existen dos momentos de relevancia a los efectos de atribuir o imputar un ingreso o un gasto a determinado ejercicio gravable. A dichos momentos se les denomina en la doctrina como criterios de imputación y son *a)* el percibido y *b)* el devengado.

En el caso del Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales, la Ley nacional recoge como criterio de imputación temporal de rentas el del devengado, aplicable tanto al reconocimiento de ingresos (aspecto material) como de gastos (base imponible), tal como consta en el artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Respecto de este criterio, que a su vez se inspira en el principio contable del devengado, se entiende que se ha producido el hecho generador -es decir hay renta- cuando nace el derecho al cobro del ingreso, independientemente se haya hecho efectivo dicho cobro. Con ello, la sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada, y por ende imputable al ejercicio gravable en que se devenga. Para la doctrina tributaria, el principio del devengado requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de la renta, y que el derecho a dicho ingreso no se encuentre sujeto a condición que pueda tornarlo en inexistente, importando únicamente una disponibilidad jurídica pero no efectiva de la renta.

Este criterio que ha sido ampliamente desarrollado a manera de principio por la doctrina contable incorporado en diversas Normas Internacionales de Contabilidad, y dispone que:

- Un ingreso o ganancia es imputable al ejercicio en que se ha prestado el



servicio o los bienes han sido vendidos, y por los cuales se han generado derechos a percibir efectivo o activos equivalentes.

- Un gasto o pérdida es imputable al ejercicio en el que se reconocen los ingresos producidos por tales gastos, o bien si no pueden compatibilizarse contra ingresos, los gastos o pérdidas se reconocen en el ejercicio en el que se han consumido los bienes o servicios que los generaron, independientemente del hecho de que ya se hayan pagado o se adeuden.

En ese sentido, a los efectos de interpretar cuándo un ingreso califica como devengado, debe en principio recurrirse a la concepción contable del principio del devengado, en tanto la norma tributaria no contiene un concepto propio del mismo. Sin embargo, es claro que en determinados casos, como los regulados en los artículos 58° y 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la norma tributaria se aparta del principio contable, y establece sus propios alcances.

5. LA BASE IMPONIBLE

Dentro de la estructura de la norma de incidencia tributaria, la base imponible se constituye en un aspecto fundamental del consecuente normativo, en tanto contiene las disposiciones relacionadas a la cuantificación de la prestación objeto de la obligación tributaria que el acaecimiento del hecho imponible “renta de actividades empresariales” genere. Sin embargo, la base imponible no integra la hipótesis de incidencia, pues no es descriptiva del hecho que el legislador pretende gravar, ubicándose más bien en el comando prescriptivo de la norma tributaria.

Tanta es la relación existente con el aspecto material de la hipótesis de incidencia, que autores como Ataliba, de forma incorrecta, llegan a afirmar que la base imponible se encuentra ínsita en la hipótesis de incidencia¹³ llegando en algunos casos a denominársele como aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia.

En ese sentido, la base imponible en el Impuesto a la Renta aplicable a las actividades empresariales, parte del resultado contable (ganancia o pérdida),

¹³ ATALIBA, Geraldo. “Hipótesis de incidencia tributaria”. IPDT, 1987. Pág. 126.

que fluye de los Estados Financieros de un determinado período, para llegar a un resultado tributario (renta neta o pérdida tributaria) luego de someter a los ingresos y gastos a particularidades normativas, lo que genera diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y el resultado tributario.

Por ello, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone en su artículo 33° que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilizada generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas tributarias, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta (las que obligarán al ajuste del resultado según los estados financieros en la declaración jurada del impuesto), con lo que, salvo que la Ley del Impuesto a la Renta o su reglamento condicionen la deducción de un gasto al registro contable, la forma de contabilización no originará la pérdida de una deducción.

Así, el resultado tributario no es sino el producto de efectuar determinados ajustes en el reconocimiento de ingresos y gastos, producto de diferencias en el tratamiento normativo. Pero, yendo más allá de dichas diferencias, debe advertirse que las normas del Impuesto a la Renta se soportan 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 computable, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajuste por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria.

Lima, Julio de 2002.

