

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



“PROBLEMÁTICA FISCAL EN LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16 A LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR AVIACIÓN COMERCIAL EN EL PERÚ”

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Jose Luis Poma Ticlavilca
Código 20161635

Jesus Junior Francois Soriano Loayza
Código 20162756

Asesor
Mg. Mónica Byrne Santa Maria

Lima – Perú

Octubre de 2021

**FISCAL PROBLEM IN THE APPLICATION
OF IFRS 16 TO THE LEASE CONTRACTS OF
THE COMPANIES OF THE COMMERCIAL
AVIATION SECTOR IN PERU**



A nuestros padres,
Modelos de éxito y perseverancia

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: SECTOR DE LA AVIACIÓN COMERCIAL EN EL PERÚ	3
1.1 Evolución de la industria aeronáutica	3
1.2 El panorama actual de la aviación comercial en el mundo	6
1.3 Aviación comercial en el Perú	10
1.4 Marco legal aplicable a la industria aeronáutica	16
1.5 Efectos de la implementación de la NIIF 16 en Aerolíneas que operan en Peru..	17
CAPÍTULO II: TRATAMIENTO FINANCIERO DEL ARRENDAMIENTO DE AERONAVES EN EL SECTOR AERONÁUTICO	20
2.1 Arrendamientos	20
2.1.1 Concepto	20
2.1.2 Modalidades de Arrendamientos en el Perú	20
2.1.2.1 Alquiler	20
2.1.2.2 Leasing	20
2.1.2.3 Alquiler - Venta	20
2.1.2.4 Reserva de Propiedad.....	20
2.2 Norma Internacional de Contabilidad 17	21
2.2.1 Objetivo	21
2.2.2 Alcance	21
2.2.3 Características principales.....	21
2.3 Norma Internacional de Información Financiera 16	22
2.3.1 Antecedentes	22
2.3.2 Objeto de la norma.....	23
2.3.3 Alcance	24
2.3.4 Exenciones al reconocimiento	24
2.3.5 Identificación de un Arrendamiento	25
2.3.6 Separación de los componentes de un contrato	26
2.3.7 Arrendatario	27
2.3.8 Arrendador	28
2.3.9. Reconocimiento	29

2.3.10	Medición	30
2.3.10.1	Medición inicial del activo por derecho de uso	30
2.3.10.2	Medición inicial del pasivo por arrendamiento.	31
2.3.10.3	Medición posterior del activo por derecho en uso	31
2.3.10.3.1.	Modelo de Costo	32
2.3.10.3.2.	Otros modelos de medición	32
2.3.10.4.	Medición posterior del pasivo por arrendamiento	33
2.3.11	Información a revelar	33
2.3.12	Transacciones de venta con arrendamiento posterior	34
2.3.13	Evaluación de si la transferencia del activo es una venta	35
2.3.13.1	La Transferencia del activo es una venta.....	35
2.3.14	La transferencia del activo no es una venta	36
2.4	Comparativo de la NIC 17 y NIIF 16	36
CAPÍTULO III: LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LAS NORMAS		
	INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN.....	39
3.1	Reserva de Ley.....	41
3.2	Capacidad Contributiva.....	45
3.3	No confiscatoriedad	48
3.4	Seguridad jurídica	53
3.5	Problemática NIIFS VS Derecho Tributario.....	57
CAPÍTULO IV: IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA APLICACIÓN DE LA		
	NIIF 16	61
4.1	Problemática que suscita la NIIF 16	62
4.1.1	Depreciación tributaria del activo por derecho de uso.....	62
4.1.2	Amortización del derecho de uso.....	69
4.1.3	Efecto en la ratio deuda/ patrimonio para el cálculo del límite de los intereses por endeudamiento, vigente hasta el 31 de diciembre de 2020	73
4.1.4	Intereses generados por el pasivo registrado en el Estado de Situación Financiera.....	799
4.1.5	Límite de financiamiento EBITDA, vigente desde año 2021	81
4.1.6	La NIIF 16 y la base imponible del ITAN	888
4.1.6.1	Remisión expresa al balance general	90
4.1.6.2	Definición de arrendamiento bajo las normas contables	922
4.1.6.3	Definición de arrendamiento bajo las disposiciones del Código Civil.....	977

CONCLUSIONES	; Error! Marcador no definido.4
REFERENCIAS	107
BIBLIOGRAFÍA	114
ANEXOS	115



INDICE DE TABLAS

Tabla 2.1	Estimación de deuda no registrada “Pegasus Airlines” (en dólares)	9
Tabla 2.2	Cuadro de características principales de la NIC 17	22
Tabla 2.3	Identificación de un arrendamiento	26
Tabla 2.4	Diferencia de un arrendamiento con un contrato de servicios	26
Tabla 2.5	Separando los elementos de un arrendamiento	27
Tabla 2.6	Reconocimiento del activo por derecho en uso y el pasivo por arrendamiento	30
Tabla 2.7	Cuadro Comparativo de la NIC 17 y la NIIF 16.....	37
Tabla 2.8	Caso práctico de cuadro comparativo entre la NIC 17 y la NIIF 16.....	38

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Evolución mensual del Tráfico de Pasajeros a Nivel Internacional 2015-2021.....	12
Figura 1.2. Evolución Mensual de Pasajeros a Nivel nacional.....	13
Figura 1.3 Evolución del Movimiento Aeroportuario 2014-2018	15



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Preguntas del Cuestionario.....	11616
--	-------



INTRODUCCIÓN

La NIIF 16 – Arrendamientos fue oficializada en Perú a través de la Resolución N° 062-2016-EF/30 (14/06/2016) emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad. Esta norma contable, que sustituye a la NIC 17 Arrendamientos, establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información que los arrendatarios deben revelar de sus arrendamientos, incluyendo aquellos arrendamientos de activos de derechos de uso en un subarrendamiento. Esta norma está vigente desde el 1 de enero de 2019.

Hasta el 2018, la NIC 17 disponía que los arrendatarios reconozcan sus arrendamientos financieros en el Estado de Situación Financiera (ESF); por otro lado, los arrendamientos operativos no formaban parte del ESF, es decir, solo afectaban los resultados del periodo. Ahora bien, la NIIF 16 dispone el reconocimiento de todos los arrendamientos (financieros y operativos) en el ESF. Este es un cambio importante para los Estados Financieros de las compañías porque implica reconocer un activo por derecho de uso por el valor presente de los arrendamientos, y pasivos vinculados a la obligación total por el arrendamiento. Entre las principales industrias a las que afecta esta norma están: Retail, aerolíneas, salud, transportes y telecomunicaciones. (Jenner, 2018)

Ahora bien, dependiendo de la industria a la que se aplique esta norma, el reconocimiento de un nuevo activo puede ser conveniente desde una perspectiva financiera, esto, debido a que los indicadores de solvencia y rentabilidad se miden en función de los activos (v.g. el ROA). Por otro lado, el reconocimiento del pasivo por el arrendamiento podría generar un análisis incorrecto de los indicadores de endeudamiento, entre otros. Ahora bien, hemos tratado de forma general los principales cambios que implica la transición de la NIC 17 a la NIIF 16, no obstante, aún no es posible realizar el análisis de los efectos tributarios de dichos cambios, esto porque la ley del Impuesto a la Renta no se ha modificado. Por ello, es importante analizar los efectos tributarios que genera para las empresas la aplicación de esta nueva norma contable. La principal cuestión a tratar es si esta norma va a cambiar la forma en que las empresas determinan sus impuestos. Para ello, nos apoyaremos en la doctrina y pronunciamientos de las Autoridades y Tribunales fiscales.

Finalmente, analizaremos las cuestiones previamente planteadas teniendo en cuenta el sector aeronáutico peruano.



CAPÍTULO I: SECTOR DE LA AVIACIÓN COMERCIAL EN EL PERÚ

1.1 Evolución de la industria aeronáutica

La industria aeroespacial se encuentra entre las industrias manufactureras más grandes del mundo en términos de personas empleadas y valor de la producción. Sin embargo, incluso más allá de su tamaño, la industria aeroespacial fue una de las industrias definitorias del siglo XX. Como fenómeno sociopolítico, la industria aeroespacial ha reforzado de manera decisiva tanto la autoimagen como el poder del estado nacional y ha reducido el tamaño real del globo.

La aeronave fue un aparato experimental, incluso durante cinco años después del famoso primer vuelo del hermano Wright en diciembre de 1903. En 1908, los Wright obtuvieron un contrato para fabricar un solo avión del ejército de los EE. UU. Y también otorgaron licencias para sus patentes para permitir a la Compañía Astra fabricar aviones en Francia. Glenn Curtiss, de Nueva York, comenzó a vender su propio avión en 1909, lo que llevó a muchos aficionados a los aviones estadounidenses a volverse emprendedores.

Los gobiernos nacionales financiaron laboratorios de pruebas, como el Comité Asesor Nacional de Aeronáutica establecido en mayo de 1915 en los Estados Unidos, que también difundieron información científica de uso explícito para la industria. Las universidades comenzaron a ofrecer títulos de ingeniería específicos para aeronaves. Los diseñadores de aviones estadounidenses formaron un grupo de patentes en julio de 1917, administrado por la Asociación de Fabricantes de Aeronaves, mediante el cual todas las empresas de aeronaves obtuvieron licencias cruzadas de patentes clave y pagaron al grupo sin temor a demandas por infracción. (Rae, 1968)

Durante la década de 1920, los aviones asumieron su forma moderna. Los monoplanos reemplazaron a los biplanos, las alas en voladizo de piel estresada reemplazaron las alas reforzadas externamente, los motores radiales refrigerados por aire hicieron girar hélices de paso variable y los fuselajes y capós cerrados dieron a los aviones su elegante forma aerodinámica. A mediados de la década de 1930, el metal reemplazó a la madera como material de elección en la construcción de aviones, por lo que nuevos

tipos de proveedores de componentes alimentaron a los fabricantes de aviones. (Rae, 1968)

Asimismo, los clientes de aviones se volvieron más sofisticados al hacer coincidir los diseños con sus necesidades. Los militares formaron armas aéreas específicamente para explotar esta nueva tecnología, que se convirtieron en compradores dedicados de aviones. Las compañías de transporte aéreo comenzaron a transportar pasajeros en la década de 1920, aunque todas esas aerolíneas se mantuvieron a flote gracias a los contratos de correo aéreo del gobierno.

Estados Unidos fue el único país con un gran sistema de correo aéreo autóctono, e impulsó la estructura de la industria durante la década de 1920. La Ley de Correo Aéreo Kelly de 1925 otorgó negocios de correo aéreo a cientos de pequeñas empresas propiedad de pilotos que saltaban del aeropuerto en aeropuerto. Poco a poco, estas operaciones se consolidaron en aerolíneas más grandes.

Durante la década de 1930, los estados europeos habían comenzado a aumentar la producción de aviones militares, entrenar a los pilotos para volarlos y construir aeródromos para albergarlos. Sin embargo, una vez que comenzó la guerra, las fábricas fueron bombardeadas y se cortaron las líneas de suministro. A medida que era menos probable que abrumaran a sus enemigos con vastas flotas de aviones, las empresas de aviones alemanas y británicas invirtieron en investigación e ingeniería para crear mejores aviones.

En 1943, la industria de la aviación era el mayor productor y empleador de Estados Unidos, con 1.345.600 personas dedicadas a la tarea de fabricar aviones. Una amplia gama de empresas, especialmente los fabricantes de automóviles, alimentaron esta rápida escalada de la producción. Los ingenieros desglosaron las aeronaves en partes más pequeñas para distribuir las entre los subcontratistas, administraron la fabricación distribuida e idearon el concepto de la curva de aprendizaje para pronosticar cuándo comenzaron las reducciones de costos.

Las nuevas tecnologías provocaron una reestructuración masiva de la industria. Las empresas de fuselajes establecidas pasaron de la fabricación a la investigación, mientras que las fuerzas armadas canalizaron fondos hacia empresas emergentes de tecnología específica. Los motores turbo reactores fueron la nueva tecnología más

disruptiva. Los turborreactores tenían poco en común con los motores de pistón, por lo que dos empresas especializadas en turbinas de vapor.

También fueron revolucionarios la nave espacial y los cohetes que los pusieron en órbita. El neologismo "aeroespacial" reflejó la forma del dinero que fluyó hacia la industria luego del lanzamiento soviético del Sputnik en octubre de 1957. La Asociación de Industrias Aeronáuticas de EE. UU. Cambió su nombre por el de Asociación de Industrias Aeroespaciales de América, por lo que el público podría pensar que es natural que las empresas que fabricaron aviones también deberían fabricar vehículos para viajar a través de espacios sin aire. Además, los laboratorios del Comité Asesor Nacional de Aeronáutica formaron el núcleo de la Administración Nacional de Aeronáutica y del Espacio, y luego dirigieron los esfuerzos de la aeronáutica académica hacia la hipersónica y los viajes espaciales. (Pattilo, 1998)

En medio de todos los demás shocks que sufrió la economía estadounidense en la década de 1970, en 1975 Estados Unidos registraría su último superávit comercial del siglo XX. Mientras que otras industrias estadounidenses perdieron terreno frente a los competidores europeos o japoneses, los aviones estadounidenses han mantenido una demanda constante. Desde mediados de la década de 1960, los productos aeroespaciales han representado entre el seis y el diez por ciento de todas las exportaciones estadounidenses de mercancías. (Pattilo, 1998)

Las cosas empeoraron en la década de 1980. Las administraciones republicanas canalizaron enormes fondos hacia las empresas aeroespaciales que salpican el cinturón solar estadounidense, sin un aumento concomitante de aviones realmente construidos. Los esfuerzos para construir un sistema de defensa antimisiles basado en el espacio simbolizaron la inutilidad aceptada de este gasto. Del mismo modo, la NASA invirtió dinero en las operaciones del transbordador espacial sin un aumento en los vuelos. Los ingenieros de la NASA esbozaron y luego volvieron a esbozar planes para una estación espacial internacional para crear una base permanente en el espacio. Las empresas aeroespaciales estadounidenses parecían demasiado maduras y las empresas europeas se aprovecharon.

La política internacional siempre ha jugado un papel en la aviación. Las aeronaves en vuelo trascendían fácilmente las fronteras nacionales, por lo que los gobiernos desarrollaron conjuntamente sistemas de navegación y protocolos de espacio aéreo.

Después de la Segunda Guerra Mundial, la industria aeronáutica europea estaba hecha pedazos. A Alemania, Italia y Japón se les prohibió fabricar aviones de importancia. Las firmas francesas y británicas se mantuvieron fuertes e innovadoras, aunque estas firmas vendieron principalmente a los ejércitos y aerolíneas de su país. Ninguno de los dos podía comprar tantos aviones como sus homólogos estadounidenses, y las empresas europeas no podían amortizar suficientemente sus costes de ingeniería. (Bugos, 1996)

En lugar de diversificar o reducir la capacidad al azar, las empresas aeroespaciales se concentraron. Se separaron o fusionaron febrilmente en 1995 y 1996, con la esperanza de encontrar los mejores socios de consolidación antes de que el gobierno federal temiera que la competencia se resintiera. (Bugos, 2001)

La NASA reconfiguró sus relaciones con la industria en torno al mantra de “más rápido, mejor y más barato”, especialmente en la creación de vehículos de lanzamiento reutilizables.

A lo largo de la Guerra Fría, las ventas totales de las empresas aeroespaciales se dividieron en la mitad de los aviones, y esa cantidad se dividió de manera bastante uniforme entre militares y civiles, un cuarto de vehículos espaciales, un décimo de misiles y el resto del equipo de apoyo terrestre. (Bugos, 2001)

1.2 El panorama actual de la aviación comercial en el mundo

El transporte aéreo forma parte del centro socioeconómico mundial, refuerzan las conexiones sociales y facilitan el acceso a bienes y servicios, incluidos el comercio, el empleo, la atención médica y la educación.

En el mundo actual, el aerotransporte tiene que ver con la eficiencia, la velocidad, la interconectividad y la accesibilidad para todos. Sin embargo, esto plantea el problema de la sostenibilidad.

Para empezar, los actores aeronáuticos deberían unirse en una visión compartida, y tener la oportunidad de hablar con una sola voz y desarrollar conjuntamente una hoja de ruta de acciones que se adapta a los países y ciudades para su implementación de forma voluntaria. La aviación facilita el acceso a países y ciudades, aumenta la eficiencia de varios niveles en los viajes y hace que la seguridad y la protección sean las principales prioridades.

Además, la innovación en tecnología y enfoques (por ejemplo, redefiniendo la eficiencia en los viajes) es esencial para redefinir la movilidad. La tecnología de vanguardia, como los dispositivos autónomos y los materiales ultraligeros, crea oportunidades para transformar el sistema de movilidad al permitir nuevos modelos comerciales y servicios de movilidad. Las innovaciones abundan en la aviación, por ejemplo, las innovaciones en aviones no tripulados; inteligencia artificial; biometría; robótica; cadena de bloques; combustibles alternativos y aviones eléctricos. Por lo tanto, la aviación está en una posición ideal para respaldar el discurso de la innovación y sus posibles impactos en la nueva movilidad.

Desafortunadamente, hasta la fecha, estos esfuerzos en muchos casos pueden estar exacerbando los problemas de transporte, sobre todo al agregar congestión y complejidad al mismo tiempo que crean ineficiencias entre los modos de transporte público y privado.

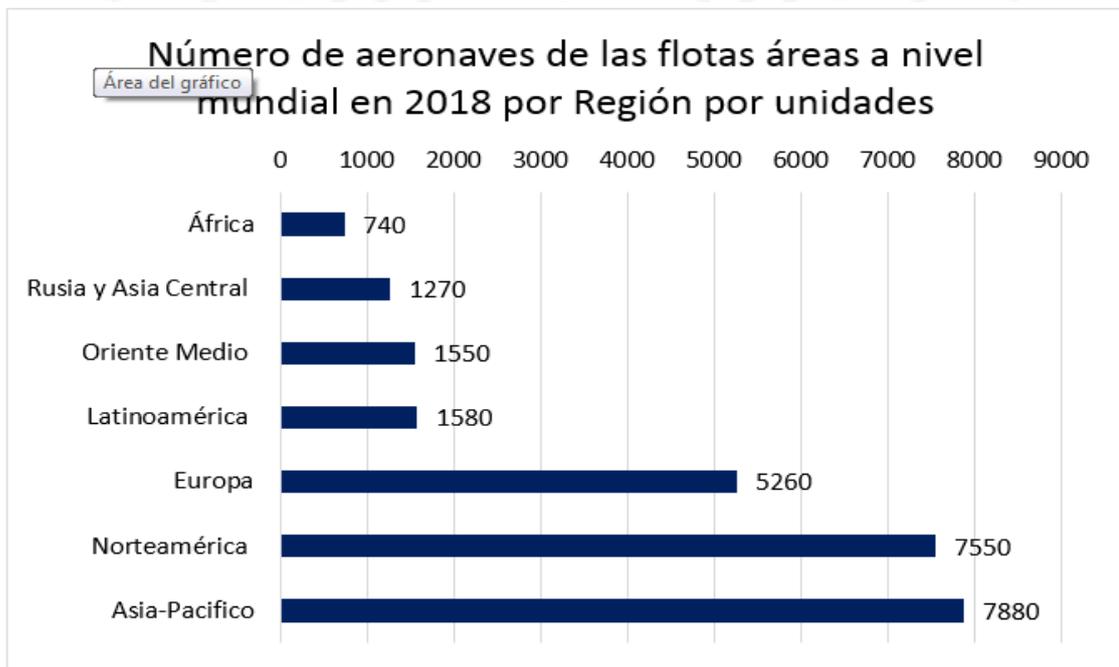
El debate sobre la innovación en la aviación demostrará que los avances en su sector tienen un impacto en todas las industrias y modos de transporte. Lograr la movilidad sostenible solo será posible si todos los modos de transporte trabajan juntos para abordar conjuntamente las ineficiencias en el sistema de transporte actual de manera integral, y evaluar el impacto y coordinar la implementación de las innovaciones.

En poco más de un siglo, la industria aeronáutica ha pasado de aprender a volar, a aprender a volar más rápido, aprender a volar más lejos, aprender a volar aviones más pesados y ahora a tener más de 100.000 vuelos comerciales en todo el mundo todos los días. lo que representa más de 400 salidas por hora. La aviación realmente ha estado a la vanguardia de la innovación para convertirse en uno de los modos de transporte más seguros y confiables del mundo actual. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2019)

El volumen de tráfico aéreo es sorprendente para algunos. Los aviones están despegando en todo el mundo a una velocidad de más de 400 salidas por hora, y eso es solo tráfico comercial programado. (Organización de Aviación Civil Internacional, 2019)

El transporte aéreo lleva personas y carga por todo el mundo y, son parte de la economía mundial, el transporte aéreo puede tener un impacto tremendo en el desarrollo social y económico y la sostenibilidad de una región.

Por otro lado, las flotas de las aerolíneas en el mundo, se estiman que existe una cantidad de 24,250 unidades, de ellas se desglosan por regiones continentales de la siguiente forma: corresponden al continente africano la cantidad de 740 unidades, pertenecientes a 30 aerolíneas que ofrecen vuelos comerciales, lo que corresponde a Rusia que tiene 12 aerolíneas propias y Asia Central, se cuentan 1270 unidades de aviones, en el Oriente Medio hay 24 aerolíneas, de ellas se contabilizan 1550 unidades de aviones, en Latinoamérica, hay 20 compañías aéreas principales. La más conocida y grande es LATAM Airlines, todas ellas acumulan 1580 unidades de aviones, Europa tiene actualmente 107 empresas aéreas que ofrecen vuelos regulares, regionales e intercontinentales, ellas cuentan con 5260 unidades de aviones, en Norteamérica hay 28 aerolíneas, alrededor de la mitad son de Estados Unidos y Canadá. Una gran parte de los vuelos de Norteamérica son operados por aerolíneas de bajo presupuesto, la cantidad de aeronaves que tiene son 7550 unidades y finalmente en Asia – Pacífico, tienen 27 empresas aéreas, igualmente con vuelos regionales e intercontinentales, ellas cuentan con 7880 unidades de aviones siendo esta región que tiene la mayoría de unidades. Estas son las unidades que operan a nivel mundial.



Fuente: Statista (2021) Tamaño de la flota aérea mundial por región, 2018

Con respecto a las aerolíneas que han aplicado las NIIF 16, en sus sistemas contables, en los últimos años, tenemos los casos como el de la empresa aérea en Turquía

Pegasus Airlines, según el estudio realizado por Öztürk y Serçemeli (2016), en un análisis sobre el impacto de la NIIF 16, Pegasus Airlines, cuenta con aviones propios y arrendados, bajo arrendamiento financiero y operativo; para el 2015, estos arrendamientos representaban el 58% del total de aviones con el que cuenta; teniendo solo 3 aviones propios. (Öztürk & Serçemeli, 2016) Para la evaluación del efecto de la NIIF 16, los pasivos se estimaron por arrendamientos no registrados y se calculó el valor presente según la siguiente tabla:

Tabla 2.1

Estimación de deuda no registrada “Pegasus Airlines” (en dólares)

Años	Pago mínimo de arrendamiento	Tasa de descuento (10%)	Valor presente
2016	400.006.430	0,9091	363.645.846
2017	262.291.406	0,8264	216.757.618
2018	262.291.406	0,7513	197.059.533
2019	262.291.406	0,6830	179.145.030
2020	262.291.406	0,6209	162.856.734
2021	262.291.406	0,5645	148.063.499
2022	163.654.707	0,5132	83.987.596
2023	163.654.707	0,4665	76.344.921
Estimación de deuda no registrada		1.427.860.777	

Por otro lado, la empresa “Delta Airlines”, de Estados Unidos, cuenta con una flota del 11.59% de bajo arrendamiento operativo y de 7.76% de bajo arrendamiento financiero, presentando para el 2015, el monto de \$12.7 billones en obligaciones por arrendamiento operativo, por lo tanto, se espera que al aplicarse la NIIF 16 se incremente sus pasivos y activos, y así tener un cambio en algunos índices financieros. En este aspecto la empresa Delta Airlines, deja ver sus arrendamientos operativos en las notas, mas no están en el Estado de Situación Financiera, y con la aplicación de la NIIF 16, la compra de sus activos será más comparable y tendrá mayor transparencia (Yucel & Adiloglu, 2016)

También, el grupo AIG, matriz de las aerolíneas Iberia, British Airways y Vueling, publicó en el año 2018, los efectos de la aplicación de la nueva normativa contable NIIF 16, por alquilar sus aeronaves y otros equipos. Por ello, el impacto está en la deuda neta, que incrementó en 5.130 millones de euros, respecto al cierre de 2018, obteniéndose nuevos impactos en el patrimonio neto, que se redujo en 550 millones (hasta 6.170 millones) y los préstamos a largo plazo que aumentan en 4.315 millones (hasta los 10.948).

Con la adopción de la NIIF 16, se ha producido en el gasto en operaciones y en costos financieros, pues los costos de arrendamiento operativo se reemplazan con la depreciación y el gasto por intereses de arrendamiento. La deuda neta se incrementó en 5.130 millones por el incremento de intereses de arrendamientos a largo plazo, que son el total 4.315 millones de pasivos.

La IASB (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés) aprobó la NIIF 16 para ser aplicado desde el 2019. Previamente, los arrendamientos financieros eran gastos en la cuenta de resultados, pero ahora se debe incorporar el valor de alquileres y el leasing de inmuebles, vehículos o equipos como deuda. Quiere decir, que si una empresa desembolsa 100 millones de euros por alquileres de inmuebles o vehículos (aeronaves, para el caso de IAG), en contrato vigente por cinco años sumará 500 millones al pasivo. No obstante, la amortización contractual, se computa fuera del ebitda, por lo tanto, las empresas pueden verse beneficiadas (El País, 2019)

Para el caso de Sky Airlines, segunda empresa importante chilena, tiene solamente flota arrendada, por lo tanto, a nivel de estados de resultados, tiene dos tipos de gastos en relación al arriendo del activo, un gasto por depreciación y un gasto por intereses. Siendo que con la NIIF 16, la diferencia entre EBITDAR y EBITDA desaparece, pues se trata los aviones propios y arrendados de forma similar en los estados financieros de las empresas. Para Sky la gestión de la flota es muy importante, sobre todo ahora que se está enfrentando a dos desafíos: cambiar toda su flota, pasando de tener 15 aviones A319 Ceo (por Current Engine Option) con un promedio de 10 años de antigüedad, con 155 asientos, y 2 aviones A320 Ceo (con 159 asientos) a tener a finales de 2020 una flota constituida al 100% de aviones A320 Neo (con 186 asientos). Por lo tanto, durante los años 2018 a 2020 la compañía se encuentra con una flota híbrida, y tiene que velar por la optimización de la atribución de los aviones a cada vuelo, para maximizar los ingresos, y minimizar los costos de fuel y de mantenimiento de la flota. (Selo, 2020)

1.3 Aviación comercial en el Perú

En 1928, Elmer Faucett creó la Empresa de Aviación Faucett, una de las más antiguas en América Latina, y pionera de la industria aeronáutica en Sudamérica. La empresa fabricaba aviones Stinson en sus talleres en Lima; refaccionaba los aviones que compraba

de fines de la Primera Guerra Mundial; unía los lugares más distantes en el Perú; y posteriormente, fijó rutas internacionales (Fernández, 1975).

Con la creación del Ministerio de Marina y Aviación del Perú en 1929, que regularía las nuevas políticas aeronáuticas del Estado, y del Cuerpo Aeronáutico del Perú en 1932 (Lévano, González, & Valdivia, 2013), el servicio de transporte aéreo en Perú empezó a tener un rol importante en el desarrollo económico del país (Cárdenas, Escalante, & Uesu, 2010).

En 1943, durante el primer gobierno de Manuel Prado, se creó la Corporación Peruana de Aeropuertos y Aviación Comercial (CORPAC), cuyo primer objetivo fue la construcción del primer aeropuerto para Lima. El mismo fue ubicado (ver Figura 1) en la zona de la hacienda Limatambo (donde está hoy el Ministerio del Interior). Hacia fines de la década del 40, aumentaba el tráfico aéreo y la necesidad de pistas más amplias. El lugar provisional del aeródromo quedaba insuficiente entonces a menos de 10 años de su estreno (A la Vuelta de la Esquina, 2013).

A fines de la década de los 50s, la alta dirección de CORPAC encontró una acertada ubicación a 12 Km de Lima, en los terrenos de El Callao, declarándose público dos años más tarde, el proyecto del traslado de Limatambo al Callao (Fernández, 1975). La cercanía de los conos de aproximación que se extendían hacia el Océano Pacífico garantizaba la seguridad del tránsito aéreo.

En 1960, el presidente José Prado inauguró el Aeropuerto Internacional Lima-Callao. Este contaba sólo con dos instalaciones provisionales para satisfacer la demanda del tráfico aéreo internacional y nacional. Luego, en diciembre de 1965, el presidente Fernando Belaúnde Terry inauguró el nuevo edificio (ver Figura 2), bajo el nombre de Aeropuerto Internacional Jorge Chávez (AIJC), en homenaje al héroe peruano de la aviación civil. Hacia la década del 70, luego de Faucett, surgió la competencia a nivel de aerolíneas nacionales: Servicio Aéreo de Transporte Comercial (Satco), Aero-Perú, Transporte Aéreo Militar (TAM) y Transportes Aéreos Nacionales de la Selva (TANS), entre otras. Estas aerolíneas eran de capital estatal por lo que a varias se les denominó “aerolíneas de bandera” (Lévano, González & Valdivia, 2009), siendo la más popular, Aero Perú. Esta aerolínea operó a lo largo de los 70s, 80s y 90s las naves más modernas del mercado (Fokker 28, Lockheed TriStar, Boeing 727) (Hurtado de Mendoza, 2012). No obstante, la crisis económica de los 80s, y los malos manejos gerenciales, produjo el

fracaso años después, siendo vendida la aerolínea en el 2000 a Aero México, quebrada y con deudas por más de USD2 millones.

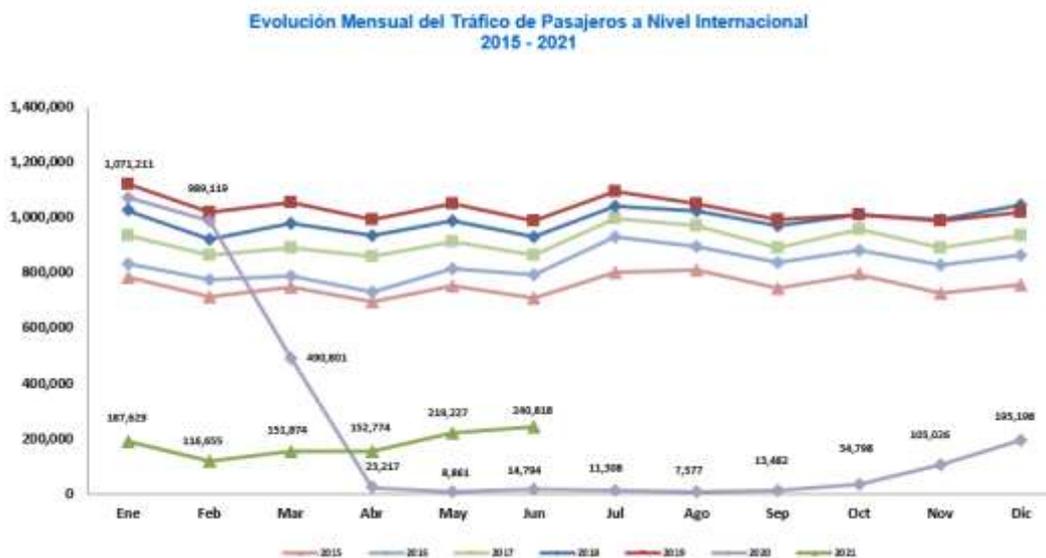
Con la liberalización económica de los 90s, estas aerolíneas de bandera quebraron, reflejándose el doble efecto de la época: tanto la salida de varias empresas quebradas como la entrada de nuevas empresas al mercado nacional y extranjero. En este contexto, la inversión extranjera incursionó en el sector: las nuevas aerolíneas tendrían un 70% de inversión extranjera y un 30% de inversión nacional. Esto permitió el ingreso de aerolíneas de capital extranjero como Taca, LAN Perú, y Aero México. (Hurtado de Mendoza, 2012).

Hasta antes del inicio de las restricciones de viajes nacionales e internacionales producto del COVID-19, la aviación comercial había tenido un crecimiento sostenido.

Según las estadísticas de la DGAC, en 2019 hubo un tráfico de 12,371,102 millones de personas, número que en términos porcentuales representaba un incremento de aproximadamente 61% respecto al año 2012.

Figura 1.1.

Evolución mensual del Tráfico de Pasajeros a Nivel Internacional 2015-2021



Fuente: Compendio Estadística de la DGAC. Recuperado de <https://www.gob.pe/institucion/mtc/colecciones/235-estadistica-de-la-dgac>

Ahora bien, en el siguiente cuadro podemos observar que en 2019 hubo un tráfico de 13,828,188 millones de personas, que representa incremento de aproximadamente 30% respecto al 2016.

Figura 1.2.

Evolución Mensual de Pasajeros a Nivel nacional



Fuente: Compendio Estadística de la DGAC Recuperado de <https://www.gob.pe/institucion/mtc/coleccion/235-estadistica-de-la-dgac>

De los gráficos señalados anteriormente, se puede observar, sobretudo en 2020 una severa contracción del tráfico aéreo de pasajeros a nivel nacional e internacional. El sector ha mostrado cifras de recuperación entre mayo y junio de 2021.

El sector aeronáutico peruano que comprende la operación de vuelos dentro de nuestro territorio nacional, es operado por 4 aerolíneas: LATAM Airlines Perú S.A.C, Sky Airline Perú S.A.C., Viva Airlines Perú S.A.C. y Star UP S.A. (Star Perú). Según el documento “Análisis del comportamiento del tráfico de pasajeros en el ámbito nacional e internacional (junio 2021) (Dgac – Perú, 2021)” publicado por la DGAC el 17 de agosto de 2021, en el primer semestre de 2021, LATAM Airlines Perú tiene una participación de mercado de 64.5%, seguida de Sky Airline (17.4%), Viva Airlines (9%) y Star Perú con 5.3%.

Regulación

La aviación comercial en el Perú se desarrolla en el marco de dos principales leyes: 1. Ley 27261 de Aeronáutica Civil del Perú y la Ley 28525 de Promoción de los Servicios de Transporte Aéreo. 2. La Ley de Aeronáutica Civil del Perú ofrece un marco normativo al transporte aerocomercial, precisando el rol de promoción del Estado Peruano y delimitando el alcance de fiscalización del organismo sancionador.

Con respecto al organismo de fiscalización la norma precisa que es el Ministerio de Transporte la única autoridad aeronáutica civil en el Perú, el mismo que tiene adscrito a la Dirección General de Aeronáutica Civil (DGAC) que ejerce el rol de facilitar,

supervisar y fiscalizar a las nuevas empresas que quieren entrar al mercado aerocomercial, así como las que se encuentran en operaciones.

Las funciones de la DGAC comprenden desde otorgar, modificar, suspender y revocar los permisos de operación y permisos de vuelo, pasando por suspender las actividades aeronáuticas civiles cuando considere que no se cumplen las condiciones mínimas de seguridad operacional o cuando no se cuente con los seguros obligatorios, hasta determinar y fiscalizar la capacidad legal, técnica y económica-financiera de las líneas aéreas.



Aeropuertos en el Perú

La Corporación Peruana de Aeropuertos y Aviación Comercial (CORPAC), fundada el 25 de junio de 1943, se encarga de brindar los servicios de navegación aérea. Esta empresa administra 30 aeródromos a nivel nacional, además, brinda servicios de aerocomunicación, radiodifusión y control de tránsito aéreo a aeropuertos y aeródromos concesionados al sector privado. En resumen, CORPAC es la empresa estatal que administra la aeronavegación del sector aviación comercial de pasajeros. (Castillo, Málaga, Meza-Cuadra, & Santillán, 2015, p.34)

En el año 2018, el país cuenta con 19 aeropuertos concesionados (incluido Andahuaylas aún pendiente de transferencia) y 28 administrados por CORPAC S.A., los cuales contribuyen a conectar el país a nivel nacional e internacional y cuyo impulso tiene un impacto directo en la economía nacional y el desarrollo del país. (Corpac, 2019, p.15)

Figura 1.3

Evolución del Movimiento Aeroportuario 2014-2018



El Aeropuerto Internacional Jorge Chávez es el principal terminal aéreo del Perú y se ha constituido en hub en Sudamérica. Este fue concesionado en febrero de 2001 a la empresa Lima Airport Partners S.R.L. (LAP) por 30 años. Desde ese entonces se maneja

una inversión de USD 454,546,963 millones (Airport, 2020), que viene luciéndose en la modernización de sus instalaciones, organización y administración, lo que lo ha llevado a posicionarse a escala mundial ganando los siguientes premios:

- Mejor Aeropuerto de Sudamérica 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2019 (*Skytrax Research*)
- Mejor personal de Aeropuerto en 2009, 2011, 2012 ,2013 y 2014 (*Skytrax Research*)
- Aeropuerto Líder en Sudamérica 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 (*World Travel Awards*)
- Mejor zona comercial de aeropuertos del mundo 2005 (*The Moodie Report*)
- Mejor Salón VIP del mundo 2009 y 2010 (*Priority Pass*)
- Mejor tienda de aeropuertos del mundo 2007 (*The Moodie Report*)

Los avances que viene logrando son importantes y sigue adelante el proceso de modernización y ampliación que incluye el mejoramiento del primer terminal. En marzo de 2019 Lima Airport Partners (LAP) dio inicio a los trabajos preparatorios de la construcción del Nuevo Aeropuerto Internacional Jorge Chávez. Estas labores tendrán una duración aproximada de 12 meses y su primera etapa se enfocará en la remediación ambiental del área donde se llevará a cabo la ampliación. El proyecto en su totalidad comprende la construcción de una segunda pista de aterrizaje y despegue y un nuevo terminal en el que se invertirán alrededor de US\$1.500 millones, beneficiando a más de 34 millones de pasajeros anualmente. (Lima Airport, 2019).

1.4 Marco legal aplicable a la industria aeronáutica

La aeronáutica civil en el Perú se regula por la Ley N° 27261, Ley de Aeronáutica Civil del Perú, así como por su norma reglamentaria.

De acuerdo con la citada norma, el transporte aéreo se puede clasificar en:

a. Por la finalidad:

a.1. Transporte aéreo: Se considera servicio de transporte aéreo a la serie de actos destinados a trasladar por vía aérea a personas o cosas, de un punto de partida a otro de destino a cambio de una contraprestación, salvo las condiciones particulares del transporte aéreo especial y el trabajo aéreo.

a.2. Transporte aéreo especial: Se considera servicio de transporte aéreo especial al empleo de una aeronave para el traslado de personas o cosas con fines

específicos, bajo diferentes formas y modalidades, a cambio de una contraprestación.

- a.3. Trabajo aéreo: El concepto de trabajo aéreo alude al empleo de una aeronave directamente como herramienta de trabajo para una o más labores específicas a cambio de una contraprestación.
- b. Por la periodicidad de sus operaciones, el servicio de transporte aéreo se clasifica en regular y no regular:
 - b.1. Transporte regular: Se entiende por servicio de transporte aéreo regular el que, abierto al uso público, se realiza con sujeción a frecuencias, itinerarios y horarios prefijados, para constituir una serie que pueda reconocerse fácilmente como sistemática.
 - b.2. Transporte no regular: Se entiende por servicios de transporte aéreo no regular el que se realiza sin sujeción a frecuencias, itinerarios ni horarios prefijados, incluso si el servicio se efectúa por medio de una serie de vuelos.
- c. Por el ámbito territorial donde se realicen las operaciones, el servicio de transporte aéreo se clasifica en nacional o internacional:
 - c.1. Se entiende por servicio de transporte aéreo nacional, el realizado entre 2 (dos) o más puntos del territorio peruano.
 - c.2. Se entiende por servicio de transporte aéreo internacional, el realizado entre el territorio peruano y el de un Estado extranjero o entre 2 (dos) puntos del territorio peruano cuando exista una o más escalas intermedias en el territorio de un Estado extranjero.

1.5 Efectos de la implementación de la NIIF 16 en Aerolíneas que operan en Perú

A la fecha, son cientos las aerolíneas que operan en el país. No obstante, muchas de ellas sólo operan a través del establecimiento de una entidad Sucursal, que les operar vuelos teniendo como punto de partida o destino a el Perú con otro destino internacional.

Las aerolíneas que operan vuelos entre los diversos departamentos del país deben cumplir con acreditar un 30% de inversión peruana y, además, deben inscribir los aviones que operan ante los Registros Públicos, que le asigna una matrícula peruana a la aeronave.

En ese caso, las aerolíneas se constituyen como empresas establecidas en Perú y no como subsidiarias; es el caso de las 4 aerolíneas señaladas en la sección 1.3 (LATAM Airlines, Sky Airline, Viva Air y Star Perú).

Como hemos desarrollado anteriormente, las aerolíneas mantienen contratos de arrendamiento con los dueños de las aeronaves, los que se encuentran fuera del país.

Para efectos financieros, antes de la aplicación de la NIIF 16, estos contratos de arrendamiento generaban gastos por arrendamiento que se presentaban en el Estado de Situación Financiera. Ahora bien, con la aplicación de la NIIF 16 desde 2019, los contratos de arrendamiento deben generar activos y pasivos que reflejen el contrato de arrendamiento. Esta situación cambió sustancialmente los Estados Financieros de las aerolíneas señaladas anteriormente porque los usuarios de los mismos (bancos, accionistas, reguladores) observan un incremento sustancial en las cifras de los activos y pasivos producto de la aplicación de la norma contable.

Para referencia de lo señalado anteriormente, consultamos los Estados Financieros Consolidados públicos de LATAM Airlines Group S.A. y Filiales al 31 de diciembre de 2019 (Latam Airlines, 2019). Este holding de capitales chilenos posee subsidiarias en Perú, Argentina, Colombia, Ecuador, Brasil entre otros. Según la información de los Estados Financieros, la flota de aviones que posee el holding es de 337, de los cuales cerca del 30% (110) se encuentran clasificadas como Activos por derecho de uso. Otro dato relevante es que tras la adopción de la NIIF 16 en 2018, el holding reconoció mayores Activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento por un importe de US\$ (000) 2,548,444 y US\$ (000) 2,494,552 respectivamente. Al 31 de diciembre de 2019 posee Activos por derecho de uso por US\$ (000) 2,869,698, que representa un 20% del rubro de Propiedades, planta y equipo (US\$ (000) 12,919,618). LATAM Airlines Group S.A. es el principal accionista de LATAM Airlines Perú S.A.C., la aerolínea con más participación en el mercado peruano.

Por otro lado, según una publicación de PwC, (Jenner, 2018) se realizó un estudio entre 3,199 compañías listadas en los países del Medio Este. Esta publicación ubica al sector aeronáutico en el segundo lugar (luego del sector Retail) de industrias más impactadas con la aplicación de la NIIF 16. Además, indica que, en promedio, las empresas incrementaron en 47% el incremento en el endeudamiento y 33% incremento en el EBITDA.

El sector aeronáutico peruano no es excepción a la tendencia global que indica que es uno de los sectores más impactados con la NIIF 16. En ese sentido, analizaremos las principales situaciones tributarias que se generan producto de la implementación de la norma mencionada anteriormente.



CAPÍTULO II: TRATAMIENTO FINANCIERO DEL ARRENDAMIENTO DE AERONAVES EN EL SECTOR AERONÁUTICO

2.1 Arrendamientos

2.1.1 Concepto

La anterior norma arrendamientos NIC 17 define al arrendamiento como: un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado. (Parr. 4, NIC 17)

En cambio, la NIIF 16 define al arrendamiento como: un contrato, o parte de un contrato, que trasmite el derecho a usar un activo subyacente al contrato (activo que este sujeto a un arrendamiento) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación en efectivo (Véase Apéndice A de la NIIF 16)

2.1.2 Modalidades de Arrendamientos en el Perú

2.1.2.1 Alquiler

“Por el Arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convencida” (Base Legal: Código Civil Art. N°1666).

2.1.2.2 Leasing

“Contrato de arrendamiento en que un ente financiero cede su uso de un bien, a cambio de una renta periódica y otorga una opción a comprarlo.” (Base Legal: Decreto Legislativo N° 299)

2.1.2.3 Alquiler - Venta

“Por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero (Base Legal: Código Civil Art. N° 1529).

2.1.2.4 Reserva de Propiedad

“En la compraventa puede pactarse que el vendedor se reserva la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido

entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de la entrega.

El comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido. (Base Legal: Código Civil N° 1583 y 1584).

2.2 Norma Internacional de Contabilidad 17

2.2.1 Objetivo

El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos. (Parr. 1, NIC 17)

2.2.2 Alcance

Esta Norma será aplicable en la contabilización de todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los:

(a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y

(b) acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor. Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

(a) propiedades tenidas para arrendamiento, en el caso de que se contabilicen como propiedades de inversión (véase la NIC 40 Propiedades de Inversión

(b) propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40);

(c) activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la NIC 41 Agricultura

(d) activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 41)

2.2.3 Características principales

La NIC 17 se enfocó desde la perspectiva del arrendatario con un modelo de contabilidad que distinguía entre arrendamiento operativo y un arrendamiento financiero. La gran diferencia que hubo es que este último, se reconocía la totalidad de cuotas a pagar como

una acreencia, afectando el activo como el pasivo. Por su parte, para los contratos de arrendamiento operativo se registraban las cuotas que afectan al gasto conformen devengan y no se reconocían en el balance el total de la obligación.

Tabla 2.2

Cuadro de características principales de la NIC 17

Descripción	Arrendamiento Financiero	Arrendamiento Operativo
Concepto	Es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.	No se transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
Medición Inicial	Como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado. Al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento.	Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática.
Medición Posterior	Cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, las cargas financieras y la reducción de la deuda. Depreciación y deterioró de los activos, de conformidad a la NIC 16 y NIC 36.	
Información a revelar	Para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo. Los arrendatarios revelaran en sus estados financieros. Una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y su valor presente. Cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo. El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables. Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento se incluirá, sin limitarse a ellos.	El importe total de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan. El total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el periodo. Una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.

Fuente: NIC 17 Arrendamientos, 2005.

2.3 Norma Internacional de Información Financiera 16

2.3.1 Antecedentes

Hasta antes de la emisión de la nueva norma, la NIC 17 ha enmarcado el tratamiento contable de los arrendamientos. Esta NIIF nos plantea, en su párrafo octavo, que todos los arrendamientos (tanto para arrendadores como arrendatarios) deben clasificarse como operativos y financieros; esta clasificación es determinante para establecer su reconocimiento y medición financiera (IFRS 2015).

Teniendo en cuenta que, en un arrendamiento, un participante es el arrendador y el otro, el arrendatario, la conclusión con respecto a la clasificación de esta transacción para uno, de forma implícita, sería la misma para el otro participante; sin embargo, en la práctica, no es así. Considerando la existencia de un solo criterio fundamental de clasificación, cualquier resultado contable asimétrico en un mismo arrendamiento sería producto de diferentes interpretaciones a las condiciones presentes en los acuerdos. Si bien esta problemática resulta un tanto subjetiva, es la contabilidad vigente en muchos estados financieros de empresas asociadas por una misma transacción de arrendamiento y que producen, lo que aquí llamaremos, una “asimetría contable no inducida”.

Por otro lado, como si no fuera suficiente tratar de lidiar con este tipo de trasgresión al principio de comparabilidad, esgrimido en el Marco Conceptual para la Preparación de la Información Financiera, la NIIF 16, norma que reemplaza a la NIC 17 a partir del 01 de enero de 2019, hace su generosa contribución desapareciendo la clasificación de los arrendamientos para el caso de los arrendatarios. De este modo, permite sean contabilizados dentro del balance como los derechos que estos tienen sobre dichos bienes (como si fueran arrendamientos financieros). Esto significa que, en casos en que el arrendador evalúe y clasifique un arrendamiento como operativo, el arrendatario contabilizara el mismo acuerdo como arrendamiento financiero, el resultado de esto es lo que llamaremos a continuación como una “asimetría contable inducida”.

Si bien es comprensible la mejora en la evaluación financiera de los arrendatarios debido a este cambio, en este texto, veremos cómo es que esta modificación incorpora nuevos escenarios de asimetría que serían exigidos por la misma norma y, en especial, para el contexto peruano, en el que se contabiliza transacciones de arrendamiento con venta posterior.

2.3.2 Objeto de la norma

Esta norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos. El objeto es asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. (Párr. 1, NIIF 16)

2.3.3 Alcance

Una entidad aplicará esta Norma a todos los arrendamientos incluyendo los arrendamientos de activos de derechos de uso en un subarrendamiento, excepto en:

(a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;

(b) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura mantenidos por un arrendatario;

(c) acuerdos de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios;

(d) licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes; y (e) derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38 Activos Intangibles para elementos como películas de cine, videos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Un arrendatario puede, pero no se le exige, aplicar esta Norma a arrendamientos de activos intangibles distintos de los descritos en el párrafo 3(e).

2.3.4 Exenciones al reconocimiento

El IASB ha incluido cierta simplificación práctica, permitiendo contabilizar los arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos de activos de bajo valor directamente como un gasto, normalmente de forma lineal a lo largo de la duración del arrendamiento (es decir, seguir como los actuales arrendamientos operativos).

Se define “arrendamiento a corto plazo” como aquel no incluye una opción de compra y que posee una duración desde la fecha de inicio igual o inferior a 12 meses. La elección de aplicar esta excepción a los arrendamientos a corto plazo debe de hacerse a nivel de cada clase de activos arrendados.

El párrafo 5 de la NIIF 16 señala que un arrendatario puede optar por no aplicar los requerimientos de los párrafos 22 a 29 de la NIIF 16.

Párr. 22 Reconocimiento

Párr. 23 Medición inicial

Párr. 24 Determinación del costo del activo por derecho de uso

Párr. 25 Costos de desmantelamiento y desinstalación de activos arrendados

Párr. 26 Medición inicial del pasivo por arrendamiento

Párr. 27 Pagos incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento

Párr. 28 Pagos de intereses por arrendamiento

Párr. 29 Medición posterior del activo por derecho de uso

2.3.5 Identificación de un Arrendamiento

Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento o es simplemente un contrato de servicios.

Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Para evaluar si un contrato transmite el derecho de controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo, una entidad evaluará si, a lo largo de todo el periodo de uso, el cliente tiene:

a) El derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B21 a B23); y

b) El derecho a decidir el uso del activo identificado (como se describe en los párrafos B24 a B30). (Párr. B9, NIIF 16)

Tabla 2.3

Identificación de un arrendamiento

Preguntas	Si	No	N.A.
¿Existe un activo identificado?	✓		
¿Tiene el arrendatario el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo del periodo de uso?	✓		
¿Tiene el arrendatario, el derecho a dirigir como y para que propósito se usa el activo a lo largo del periodo de uso?	✓		
¿El arrendador tiene derecho a dirigir y controlar el activo arrendado a lo largo del periodo de uso?		✓	
¿Tiene el arrendatario el derecho a operar el activo a lo largo del periodo de uso, sin que el proveedor tenga el derecho de cambiar esas instrucciones de operación?	✓		
¿Diseño el arrendatario el uso del activo, de forma que predetermina como y para que propósito se usara a lo largo del periodo de uso?	✓		
Conclusión: El contrato contiene un arrendamiento.			

Fuente: Elaboración propia

Tabla 2.4*Diferencia de un arrendamiento con un contrato de servicios*

Arrendamiento	Contrato de servicios
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Existencia de un activo identificado. ➤ El arrendatario obtiene y controla el activo por derecho de uso. ➤ El arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso. ➤ El arrendatario tiene derecho a decidir el uso del activo identificado. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El cliente no obtiene un activo que controla al comienzo del contrato. ➤ El cliente obtiene el servicio solo en el momento en que se produce la prestación. ➤ El cliente habitualmente tiene una obligación incondicional de pagar solo por los servicios proporcionados hasta esa fecha. ➤ El cumplimiento de un contrato de servicios requiere, a menudo, el uso de activos, el cumplimiento de la obligación de desempeño, habitualmente, no requiere poner esos activos a disposición del cliente para su uso a lo largo del plazo del contrato.

Fuente: Elaboración Propia

2.3.6 Separación de los componentes de un contrato

Para un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, una entidad contabilizara cada componente del arrendamiento dentro del contrato como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento, a menos que aplique la solución práctica del párrafo 15. Los párrafos B32 y B33 establecen guías sobre la separación **de los componentes de un contrato**. (Párr. 12, NIIF 16)

Tabla 2.5*Separando los elementos de un arrendamiento*

	Arrendatario	Arrendador
Cuando existe un precio individual observable para cada componente	A menos que se opte por la excepción práctica (véase más adelante), separar y asignar con arreglo a los precios individuales relativos de los componentes.	Separar y asignar siempre de conformidad con el enfoque de la NIIF 15; es decir, de acuerdo con el precio de venta individual relativo.
Cuando no existe un precio individual observable para algunos o todos los componentes	Aprovechar al máximo la información observable.	
Impuestos, seguro sobre la propiedad y costes administrativos	Las actividades (o costes del arrendador) que no transfieren un bien o un servicio al arrendatario no son componentes en un contrato.	
Excepción práctica: elección de política contable en función de la clase de activo subyacente	Combinar componentes de arrendamiento y cualquier componente distinto de arrendamiento asociado y contabilizarlos como componentes de arrendamiento.	N/A

Fuente: NIIF 16 Arrendamientos, 2016, KPMG.

El derecho a usar un activo subyacente es un componente del arrendamiento separado si:

a) El arrendatario puede beneficiarse del uso del activo del activo subyacente por sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario. Recursos fácilmente disponibles son bienes o servicios que se venden o arriendan por separado (por el arrendador u otros proveedores) o recursos que el arrendatario ha obtenido fácilmente (del arrendador o de otras transacciones o sucesos); y

b) El activo subyacente no es altamente dependiente ni está altamente interrelacionado con otros activos subyacentes en el contrato. Por ejemplo, el hecho de que un arrendatario pueda decidir no arrendar el activo subyacente, sin afectar significativamente sus derechos a usar otros activos subyacentes en el contrato, puede indicar que el activo subyacente no es altamente dependiente o no está altamente interrelacionado con los otros activos subyacentes. (Párr. B32, NIIF 16)

2.3.7 Arrendatario

Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento u otros que no son de arrendamiento, un arrendatario distribuirá la contraprestación del contrato a cada componente del arrendamiento sobre la base de precio relativo independiente del componente del arrendamiento y del precio agregado independiente de los componentes que no son arrendamiento.

El precio relativo independiente de los componentes de arrendamiento y de los que no son de arrendamiento se determinará sobre la base del precio que el arrendador, o un proveedor similar, cargaría de forma separada a una entidad por ese componente, o por uno similar. Si no existe un precio observable independiente fácilmente disponible, el arrendatario estimará el precio independiente, maximizando el uso de información observable.

Como una solución práctica, un arrendatario puede elegir, por clase de activo subyacente, no separar los componentes que no son arrendamiento de los componentes de arrendamiento, y, en su lugar, contabilizará cada componente de arrendamiento y cualquier componente asociado que no sea de arrendamiento como si se tratase de un componente de arrendamiento único. Un arrendatario no aplicará esta solución práctica a derivados implícitos que cumplan los criterios del párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros.

A menos que utilice la solución práctica del párrafo 15, un arrendatario contabilizará los componentes que no son de arrendamiento aplicando otras Normas aplicables.

En este punto debemos mencionar que las compañías que operan en el sector aeronáutico peruano son subsidiarias de compañías aeronáuticas extranjeras que son las que a su vez les alquilan las aeronaves para su uso en Perú. Ahora bien, la operación de las aeronaves puede ser muy dinámica entre entidades vinculadas, lo que podría dar lugar a que alguna entidad peruana no tenga el control al 100% de las aeronaves en arrendamiento o que las tarifas sean variables y no fijas.

2.3.8 Arrendador

Para un contrato que contiene un componente de arrendamiento y uno o más componentes adicionales de arrendamiento o que no son de arrendamiento, un arrendador distribuirá la contraprestación del contrato aplicando los párrafos 73 a 90 de la NIIF 15.

Plazo del arrendamiento (párrafos B34 a B41)

Una entidad determinará el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable de un arrendamiento, junto con:

(a) los periodos cubiertos por una opción de ampliar el arrendamiento si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y

(b) los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción;

Al evaluar si un arrendatario va a ejercer con razonable certeza una opción de ampliar un arrendamiento, o no va a ejercer una opción de terminar un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminar el arrendamiento, tal y como se describe en los párrafos B37 a B40.

Un arrendatario evaluará nuevamente si es razonable que ejerza una opción de ampliación, o no ejerza una opción de terminación, en el momento en que ocurra un suceso o cambio significativo en circunstancias que: (a) esté dentro del control del arrendatario; y (b) afectan a la razonable certeza de que el arrendatario va a ejercer una opción no incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento, o no va a ejercer una opción incluida en su determinación previa del plazo del arrendamiento (como se describe en el párrafo B41).

Una entidad modificará el plazo del arrendamiento si hay un cambio en el periodo no cancelable de un arrendamiento. Por ejemplo, el periodo no cancelable de un arrendamiento cambiará si:

(a) el arrendatario ejerce una opción no incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario no ejerce una opción incluida anteriormente en la determinación por la entidad del plazo del arrendamiento;

(c) ocurre un suceso que obliga contractualmente al arrendatario a ejercer una opción no incluida en la determinación previa que la entidad haya hecho del plazo del arrendamiento; o

(d) ocurre un suceso que prohíbe contractualmente al arrendatario ejercer una opción incluida en la determinación previa por la entidad del plazo del arrendamiento.

2.3.9. Reconocimiento

En la fecha de comienzo, un arrendatario reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento. (Parr.22, NIIF 16)

Tabla 2.6*Reconocimiento del activo por derecho en uso y el pasivo por arrendamiento*

DESCRIPCIÓN	Debe	Haber
32 ACTIVOS POR DERECHO EN USO	120,000	
323 Propiedad, planta y equipo - arrendamiento operativo		
3233 Edificaciones		
32331 Costo		
46 CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-TERCEROS		120,000
469 Otras cuentas por pagar diversas		
4693 Arrendamiento operativo		

Fuente: Elaboración propia

2.3.10 Medición**2.3.10.1 Medición inicial del activo por derecho de uso**

En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo.

El costo del activo por derecho de uso comprenderá:

- El importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento, como se describe en el párrafo 26;
- Los pagos por arrendamiento realizados antes o partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos;
- Los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario; y
- Una estimación de los costos a incurrir por el arrendatario al dismantelar y eliminar el activo subyacente, restaurando el lugar en el que está ubicado o restaurar el activo subyacente a la condición requerida por los términos y condiciones del arrendamiento, a menos que se incurra en esos costos para producir inventarios. El arrendatario incurre en obligaciones a consecuencia de esos costos ya sea en la fecha de comienzo o como una consecuencia de haber usado el activo subyacente durante un periodo concreto.

Un arrendatario reconocerá los costos descritos en el párrafo 24(d) como parte del costo del activo por derecho de uso cuando incurre en una obligación a consecuencia de esos costos. Un arrendatario aplicará la NIC 2 Inventarios a los costos que en los que se incurre durante un periodo concreto como consecuencia de haber usado el activo por derecho de uso para producir inventarios durante ese periodo. Las obligaciones por estos

costos contabilizados aplicando esta Norma o la NIC 2 se reconocerán y medirán aplicando la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

2.3.10.2 Medición inicial del pasivo por arrendamiento.

En la fecha de comienzo, un arrendatario medirá el pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no se hayan pagado en esa fecha. Los pagos por arrendamiento se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esa tasa no puede determinarse fácilmente, el arrendatario utilizará la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

En la fecha de comienzo, los pagos por arrendamiento incluidos en la medición del pasivo por arrendamiento comprenden los pagos siguientes por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo del arrendamiento que no se paguen en la fecha de comienzo:

- a. Pagos fijos incluyendo los pagos fijos en esencia como se describe en el párrafo B42), menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar;
- b. Pagos por arrendamiento variables, que dependen de un índice o una tasa, inicialmente medidos usando el índice o tasa en la fecha de comienzo (como se describe en el párrafo 28);
- c. Importes que espera pagar el arrendamiento como garantías de valor residual;
- d. El precio de ejercicio de una opción de compra si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción (evaluada considerando los factores descritos en los párrafos B37 a B40); y
- e. Pagos por penalizaciones derivadas de la terminación del arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

Los pagos por arrendamiento variables que dependen de un índice o una tasa descritos en el párrafo 27(b) incluyen, por ejemplo, pagos vinculados al índice de precios al consumidor, precios vinculados a una tasa de interés de referencia (tal como la LIBOR) o pagos que varían para reflejar cambios en los precios de alquiler del mercado.

2.3.10.3 Medición posterior del activo por derecho en uso

Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso aplicando el modelo del costo, a menos que aplique los modelos de medición descritos en los párrafos 34 y 35.

2.3.10.3.1. Modelo de Costo

Para aplicar un modelo del costo, un arrendatario medirá un activo por derecho de uso al costo:

- a. Menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y
- b. Ajustado por cualquier nueva medición del pasivo por arrendamiento especificado en el párrafo 36(c).

Un arrendamiento aplicara los requerimientos de la depreciación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo al depreciar el activo por derecho de uso, sujeto a los requerimientos del párrafo 32.

Si el arrendamiento transfiere la propiedad del activo subyacente al arrendatario al fin del plazo del arrendamiento o si el costo del activo por derecho en uso refleja que el arrendatario ejercerá una opción de compra, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo del mismo hasta el final de la vida útil del activo subyacente. En otro caso, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero.

Un arrendamiento aplicará la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si el activo por derecho de uso presenta deterioro de valor y contabilizar las pérdidas por deterioro de valor identificadas.

2.3.10.3.2. Otros modelos de medición

Si un arrendatario aplica el modelo del valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión a sus propiedades de inversión, el arrendatario también aplicará ese modelo del valor razonable a los activos por derecho de uso que cumplan la definición de propiedad de inversión de la NIC 40.

Si el derecho de uso de los activos se relaciona con una clase de propiedades, planta y equipo a la que el arrendatario aplica el modelo de revaluación de la NIC 16, éste podría optar por utilizar ese modelo de revaluación para todos los activos por derecho de uso de activos relacionados con esa clase de propiedades, planta y equipo.

2.3.10.4. Medición posterior del pasivo por arrendamiento

Después de la fecha de comienzo, un arrendatario medirá un pasivo por arrendamiento:

- a. Incrementando el importe en libros para reflejar el interés sobre el pasivo por arrendamiento;
- b. Reduciendo el importe en libros para reflejar los pagos por arrendamiento realizados;
- c. Midiendo nuevamente el importe en libros para reflejar las nuevas mediciones o modificaciones del arrendamiento especificadas en los párrafos 39 a 46, y también para reflejar los pagos por arrendamiento fijos en esencia que hayan sido revisados (véase párrafo B42).

El interés de un pasivo por arrendamiento en cada periodo durante el plazo del arrendamiento será el importe que produce una tasa periódica constante de interés sobre el saldo restante del pasivo por arrendamiento. La tasa periódica de interés es la tasa de descuento descrita en el párrafo 26, o, si es aplicable, la tasa de descuento modificada descrita en el párrafo 41, el párrafo 43 o el párrafo 45(c).

2.3.11 Información a revelar

El objetivo de la información a revelar para los arrendatarios es revelar información en las notas que, junto con la información proporcionada en el estado de situación financiera, estado del resultado del periodo y estado de flujos de efectivo, dé una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendatario.

Un arrendatario revelará información sobre sus arrendamientos en los que actúa como arrendatario en una nota única o sección separada de sus estados financieros. Sin embargo, un arrendatario no necesita duplicar información que ya esté presentada en cualquier otro lugar de los estados financieros, siempre que dicha información se incorpore mediante referencias cruzadas en la nota única o sección separada sobre arrendamientos.

Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre que se informa:

- a. Cargo por depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente;
- b. Gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento;

- c. El gasto relacionado con arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no necesita incluir el gasto relacionado con arrendamientos de duración igual o inferior a un mes;
- d. El gasto relacionado con arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6. Este gasto no incluirá el relativo a arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en el párrafo 53(c);
- e. El gasto relativo a pagos por arrendamiento variables no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento;
- f. Ingresos por subarrendamientos de los derechos de uso de activos;
- g. Salidas de efectivo totales por arrendamientos;
- h. Incorporaciones de activos por derecho de uso;
- i. Ganancias o pérdidas que surgen de transacciones de venta con arrendamiento posterior; y
- j. El importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase del activo subyacente.

Un arrendatario proporcionará la información a revelar especificada en el párrafo 53 en formato de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato. Los importes revelados incluirán costos que un arrendatario haya incluido en el importe en libros de otro activo durante el periodo sobre el que se informa.

Un arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamientos para los arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6, si la cartera de arrendamientos a corto plazo a los que se ha comprometido al final del periodo sobre el que se informa no es igual que la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que se relaciona el gasto por arrendamientos a corto plazo revelado aplicando el párrafo 53(c).

Además, de la información a revelar requerida por los párrafos 53 a 58, un arrendatario revelará información cualitativa y cuantitativa adicional sobre sus actividades de arrendamiento necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 51 (como se describe en el párrafo B48).

2.3.12 Transacciones de venta con arrendamiento posterior

Si una entidad (el arrendatario-vendedor) transfiere un activo a otra entidad (el arrendador-comprador) y la primera toma en arrendamiento ese activo de la segunda, el

arrendatario-vendedor y el arrendador-comprador contabilizarán el contrato de transferencia y el arrendamiento aplicando los párrafos 99 a 103.

2.3.13 Evaluación de si la transferencia del activo es una venta

Una entidad aplicará los requerimientos para la determinación de cuándo se satisface una obligación de desempeño según la NIIF 15 para establecer si la transferencia de un activo se contabiliza como una venta de ese activo.

2.3.13.1 La Transferencia del activo es una venta

Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

- a. El arrendatario-vendedor medirá el activo por derecho de uso que surge de la venta con arrendamiento posterior en la proporción del importe en libros anterior del activo que se relaciona con los derechos de uso conservados por el arrendatario-vendedor. Por consiguiente, el arrendatario-vendedor reconocerá solo el importe de cualquier ganancia o pérdida relacionada con los derechos transferidos al arrendador-comprador.
- b. El arrendador-comprador contabilizará la compra del activo aplicando las Normas que correspondan, y el arrendamiento aplicando los requerimientos de contabilización del arrendador de esta Norma.

Si el valor razonable de la contraprestación por la venta de un activo no iguala el valor razonable del activo, o si los pagos por el arrendamiento no son a tasas de mercado, una entidad hará los ajustes siguientes para medir los recursos procedentes de la venta a valor razonable:

- a. Cualesquiera términos por debajo del Mercado se contabilizarán como un anticipo de pagos por arrendamiento; y
- b. Cualesquiera términos por encima del mercado se contabilizarán como financiación adicional proporcionada por el arrendador-comprador al arrendatario-vendedor.

La entidad medirá cualquier ajuste potencial requerido por el párrafo 101 sobre la base del más fácilmente determinable, entre los siguientes:

- a. La diferencia entre el valor razonable de la contraprestación por la venta y el valor razonable del activo; y

- b. La diferencia entre el valor presente de los pagos contractuales por el arrendamiento y el valor presente de los pagos por el arrendamiento a tasas de mercado.

2.3.14 La transferencia del activo no es una venta

Si la transferencia de un activo por el arrendatario-vendedor no satisface los requerimientos de la NIIF 15 para ser contabilizada como una venta del activo:

- a. El arrendatario-vendedor continuará reconociendo el activo transferido y reconocerá un pasivo financiero igual a los recursos de la transferencia. El pasivo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.
- b. El arrendador-comprador no reconocerá el activo transferido y reconocerá un activo financiero igual a los recursos de la transferencia. El activo financiero se contabilizará aplicando la NIIF 9.

2.4 Comparativo de la NIC 17 y NIIF 16

Un aspecto a tener en consideración a raíz de las modificaciones que se genera con la presente norma es que el tratamiento contable de los arrendamientos en la contabilidad del arrendamiento cambiara de forma notable. La NIIF 16 elimina el modelo de contabilidad dual para arrendatarios que distingue entre los contratos de arrendamiento financiero que se registran dentro del Estado de Situación Financiera y los arrendamientos operativos, para los que no se exige el reconocimiento de las cuotas de arrendamientos futuras, es decir, no cuentan con una estructura de pagos. En su lugar se desarrolla un modelo único dentro del Estado de Situación Financiera, que es similar al arrendamiento financiero que regulaba la norma contable anterior NIC 17.

Otra desventaja era que el modelo antes de NIIF 16 no proporcionaban información adecuada sobre la exposición del arrendador al riesgo crediticio (que surge de un arrendamiento) y la exposición al riesgo de los activos (que surge de la participación del arrendador retenida en el activo subyacente), concretamente para arrendamientos de equipo y vehículos que se clasificaban como arrendamientos operativos.

Tabla 2.7*Cuadro Comparativo de la NIC 17 y la NIIF 16*

	NIC 17	NIIF 16
Test de clasificación de arrendamiento	Se clasifica en dos modelos como arrendamiento financiero y operativo. Dicha clasificación dependerá del grado de riesgos, ventajas y la naturaleza de bien,	Se elimina la clasificación entre arrendamiento financiero y operativo, parte de los arrendamientos seguirán un mismo modelo, el cual conlleva el reconocimiento, para cada bien arrendado, de un activo (derecho de uso del bien) y de un pasivo (Cuotas futuras a pagar).
Modelo de arrendamiento	Arrendamiento Financieros: cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Arrendamiento operativo: Si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad	Modelo único de arrendamiento en el que se reconocen todos los arrendamientos en el balance (más activo y pasivo) como si fueran compras financiadas, con excepciones limitadas (arrendamientos a corto plazo y los arrendamientos de activos de bajo valor).
Derechos y Obligaciones	Arrendamientos financieros: Reconocido como activo y un pasivo del bien arrendado durante un determinado periodo de tiempo. Arrendamiento operativo: Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal.	Se reconoce un activo por el derecho de uso, esto se debe a que el arrendatario tendrá derecho de controlar y beneficios económicos, así mismo un pasivo por arrendamiento en un periodo de tiempo.
Modelo de control de componentes	La norma no informa un modelo de control para identificar o separar los componentes de un contrato de arrendamiento entre el activo identificado y los contratos de servicios.	La norma diferencia un arrendamiento y un contrato de servicio en función a la capacidad del arrendatario de controlar el activo. Se basa en un modelo de control para la identificación.
Reconocimiento Inicial del arrendamiento operativo	Un arrendamiento reconocerá un arrendamiento financiero activo y un pasivo por el mismo importe al valor razonable del bien arrendado durante un determinado periodo de tiempo. Un arrendatario reconocerá un arrendamiento operativo se reconoce como un gasto de forma lineal reflejado en el estado de resultados como un gasto explotación en un determinado periodo de tiempo.	El costo del activo por derecho de uso comprenderá el importe de valor inicial del pasivo por arrendamiento, cualquier incentivo recibido por el arrendamiento, cualquier costo directo incurrido y estimaciones de los costes por desmantelamiento y retiro del activo subyacente o para restaurar el activo. El costo del pasivo comprenderá las cuotas fijas, cuotas variables que dependen de un tipo de interés, garantías de valor residual, precio de ejercicio de opción de compra y pagos de penalización.
Reconocimiento Posterior	El arrendamiento financiero da lugar a un cargo por depreciación, la política de costeo de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada. De conformidad a la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.	Se seguirá aplicando las mismas bases de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. Sin embargo, si un arrendatario utiliza el modelo de valor razonable de la NIC 40 Propiedades de Inversión a sus propiedades de inversión, también aplicara ese modelo del valor razonable al derecho de uso de los activos que cumplan la definición de propiedad de inversión.

(continua)

(continuación)

	NIC 17	NIIF 16
Venta con arrendamiento posterior	<p>Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado, este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.</p> <p>Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente.</p>	<p>Se aplicará los requerimientos para determinar cuándo una obligación de desempeño es satisfecha en base a la NIIF 15, para determinar si la transferencia del activo es contabilizada como la venta de un activo. El vendedor – arrendatario reconoce el activo de derecho de uso calculado como la proporción del anterior valor en libros del activo relacionado con el derecho de uso que ha retenido (como resultado, una ganancia o pérdida en la disposición es reconocida solo en la extensión en que los derechos de uso hayan sido transferidos al comprador – arrendador.</p> <p>Si los criterios no se satisfacen el vendedor – arrendatario continúa reconociendo el activo subyacente y reconoce un pasivo financiero con relación a los producidos recibidos por la venta en base a la NIIF 9.</p>

Fuente: (IASB, NIC 17, 2005 – NIIF 16, 2016)

Tabla 2.8

Caso práctico de cuadro comparativo entre la NIC 17 y la NIIF 16

	ARRENDAMIENTO OPERATIVO					
	0	1	2	3	4	5
Cuota a pagar	60,000		300,000			
Numero de periodos	5		263,399			
Costo de capital	4.50%		36,601			
VA (4.50%;5;60,000)	263,399					
Depreciación anual	52,680					
Descripción	0	1	2	3	4	5
Saldo capital		263,399	215,252	164,938	112,360	57,416
Cuota		60,000	60,000	60,000	60,000	60,000
Intereses		11,853	9,686	7,422	5,056	2,584
Capital		48,147	50,314	52,578	54,944	57,416
Saldo final		215,252	164,938	112,360	57,416	- 0
Estado de situación financiera	0	1	2	3	4	5
NIC 17		-	-	-	-	-
NIIF 16						
- Obligación del arrendamiento	263,399	215,252	164,938	112,360	57,416	-
- Activo en arrendamiento	263,399	210,719	158,039	105,359	52,680	-
Estado de resultados	0	1	2	3	4	5
NIC 17		60,000	60,000	60,000	60,000	60,000
NIIF 16						
- Gasto por intereses		11,853	9,686	7,422	5,056	2,584
- Depreciación (gasto)		52,680	52,680	52,680	52,680	52,680

Fuente: Elaboración Propia

CAPÍTULO III: LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN

Por regla general, los principios constitucionales son los límites a la potestad tributaria del Estado. Dicha potestad se manifiesta en el poder de crear, modificar o suprimir tributos, siendo dichos atributos materia de regulación constitucional.

A su vez, la doctrina considera que los principios constitucionales de la tributación cumplen una doble función. Por un lado, son límites a la imposición de tributos, es decir, cuando el Estado ejerza su poder tributario deberá observarlos; por otro lado, estos principios se constituyen en verdaderos derechos subjetivos en cabeza de los administrados de manera que, ante su inobservancia por parte del legislador, el contribuyente podrá acudir a los tribunales y exigir tutela judicial efectiva amparándose en la vulneración de dichos principios (Fernández, 2006, p. 171).

La potestad tributaria del Estado, a juicio del Tribunal Constitucional, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución – principio de constitucionalidad- y no solo de conformidad con la ley – principio de legalidad. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51°). (STC N° 0042-2004-AI).

Ahora bien, el artículo 74° de la Constitución Política del Perú del año 1993, establece de manera expresa los límites subjetivos y objetivos que el Estado debe respetar al ejercer la potestad tributaria. En dicha norma se establece los criterios de competencia y límites para ejercer el imperium tributario.

De manera expresa, los dos primeros párrafos del mencionado artículo establecen que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar, y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los

límites que señala la ley. **El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio**” (el resaltado es nuestro).

Como se puede advertir de la redacción de la norma, la Constitución recoge de manera expresa los siguientes principios en materia tributaria: el principio de reserva de ley, de igualdad y el de no confiscatoriedad. No obstante, existen principios que, no siendo recogidos de manera expresa por nuestra norma constitucional, han sido desarrollados por el Tribunal Constitucional, tales como el principio de capacidad contributiva, deber de contribuir, generalidad, seguridad jurídica, entre otros.

En este sentido, el Tribunal Constitucional y la doctrina especializada aceptan otros principios que también son vinculantes al momento que el Estado ejerce su potestad tributaria aun cuando no se encuentren en la lista expresa señalada por esa parte de la Constitución.

Al respecto, Danos (2005) señala que los principios constitucionales tributarios se clasifican en: los que están consagrados de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución y los que según el Tribunal Constitucional se encuentran con carácter implícito en el propio texto constitucional, como son los principios de capacidad contributiva, de seguridad jurídica y el deber de contribuir con los gastos públicos.

En la misma línea, Caller y Ruiz señalan que los principios constitucionales tributarios pueden clasificarse en dos clases, los están consagrados de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 y los principios tributarios constitucionales implícitos. Tal es el caso de los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de las personas y los principios que, a decir del Tribunal Constitucional, con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional, como sucede con los principios de capacidad contributiva, deber de contribuir con los gastos públicos y de seguridad jurídica en materia tributaria (2013, p. 21).

Ahora bien, en este punto debemos mencionar que en tanto la NIIF 16 no es una norma recogida por nuestro ordenamiento jurídico, no corresponde señalar su inconstitucionalidad (por vulnerar los principios expresos e implícitos) de manera general en los términos establecidos en el último párrafo del artículo 74 cuando establece que

“No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que se establece el presente artículo”.

Por lo tanto, la inconstitucionalidad mencionada no se desprende directamente de la NIIF 16, pues como se mencionó, no califica como una norma jurídica dentro de nuestro ordenamiento, por lo que su inconstitucionalidad se debe observar en el caso concreto de una aplicación inconstitucional por parte de los operadores jurídicos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en diversas sentencias tales como las recaídas en los Expedientes N°4014-2005-AA/TC y N° 0646-1996-AA/TC, se resolvieron controversias de carácter tributario en actos concretos de su aplicación. Dicho criterio tiene mayor relevancia tratándose de la aplicación de normas contables y no de normas del ordenamiento jurídico tributario.

En ese sentido, aun cuando no se pueda alegar una inconstitucionalidad general de la NIIF 16, quedaría abierta de alegarla en su aplicación en casos concretos a través la acción de amparo siempre que se agoten las vías previas.

Es a partir de ello que, a continuación, desarrollaremos los argumentos que nos permiten sostener que aplicar de manera indiscriminada la NIIF 16, sin tomar en cuenta los criterios planteados en los apartados anteriores, implicaría una vulneración a los principios tributarios de reserva de ley, capacidad contributiva, de no confiscatoriedad, y seguridad jurídica.

3.1 Reserva de Ley

El principio de reserva de ley ha sido establecido explícitamente en el primer párrafo del artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, según el cual *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*.

Del mismo modo, dicho principio ha sido consagrado en la Norma IV del Código Tributario y ha sido denominado como principio de legalidad – reserva de la ley.

Conforme al inciso a) y b) de la norma en cuestión, *“Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o*

percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios”.

Como se puede apreciar, la Norma IV del Código Tributario no solo hace referencia al principio de reserva de ley, sino que menciona a su vez al principio de legalidad sin determinar una diferencia entre uno u otro. Por ello, conviene precisar a qué se refiere cada uno.

Al respecto, en la doctrina jurídica se han deslindado diversas posiciones respecto a la equivalencia o diferencia entre ambos principios.

Por un lado, César Landa considera que el principio de legalidad y el principio de reserva de ley son principios con contenidos totalmente distintos. El referido autor señala que el principio de legalidad está referido al sometimiento de todas las entidades públicas al cumplimiento de la ley, mientras que el principio de reserva de ley está referido a la forma en qué debe efectuarse la producción normativa, siendo la ley el mecanismo único e idóneo para producir normas tributarias (2006, p. 41).

Por otro lado, la profesora Sevillano considera que los principios señalados serían equivalentes en función a un análisis histórico de estos. Así, el principio de legalidad ha acompañado al tributo desde sus orígenes, como aquel principio que determinaba la forma de producción normativa; por ello, señala que *“En un inicio, entonces, el principio de legalidad se entendía en un sentido absoluto como la exigencia de que solo por ley formal se pudiera regular materia tributaria, por lo que el referido principio equivalía, en la práctica, a lo que ahora entendemos por una auténtica reserva de ley”* (2014, p. 98).

Sin perjuicio de ello, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC que

[...] no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sol por ley, de ciertas materias. (El énfasis es nuestro)

En función a lo expuesto, en la actualidad el principio de reserva de ley vendría a asumir la función y el contenido que tenía el principio de legalidad antiguamente en materia tributaria.

A tal efecto, el principio de reserva de ley “[...] significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración – entre otros – de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley” (STC N° 0042-2004-AI/TC).

Como se aprecia, este principio tiene función limitadora en la producción normativa. No obstante, esta no sería su única función, puesto que “[...] *los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos*” (STC N° 1837-2009-PA/TC).

Justamente por ejercer una función de garantía, los aspectos esenciales que determinan la obligación de pagar un tributo necesariamente deben estar definidos o al menos delimitados por el órgano competente. Esto sería denominado por la doctrina jurídica y el Tribunal Constitucional como reserva de ley relativa.

Al respecto, la profesora Sevillano señala que “[...] la ley o norma con rango de ley debe contener todos los elementos de identidad y cuantificación del tributo para que el espacio asignado a la norma reglamentaria no convierta en ilusorio el mandato de observar el principio de reserva de ley” (2014, p. 104).

Asimismo, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA/TC señala respecto a la reserva de ley relativa lo siguiente:

“Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, «[...] los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de

la autoridad administrativa» (De la Garza, 1976, pág. 271) (El énfasis es nuestro)

Por lo tanto, es posible que una norma tributaria sea regulada por Decreto Supremo, en la medida que los elementos de la hipótesis de incidencia tributaria hayan sido delimitados mediante parámetros determinados.

Nótese que, conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 6089-2006-PA/TC, solo se podrá complementar los aspectos esenciales determinados en una ley, mediante norma creada por Decreto Supremo, no siendo válidos otro tipo de instrumentos jurídicos para la creación de normas (e.g. Resolución Administrativa).

Ahora bien, corresponde determinar si la aplicación directa de la NIIF 16 a casos específicos, como los desarrollados en el Capítulo IV implicaría una transgresión al principio de reserva de ley.

En relación al límite de deducción de intereses, a partir del Decreto Legislativo N° 1424 y su Única Disposición Complementaria Modificatoria, el límite establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta considera que, a partir del ejercicio 2021, no serán deducibles los intereses netos en la parte que excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior.

Ahora bien, la amortización por derecho de uso, los intereses implícitos y la diferencia en cambio generados por la aplicación de la NIIF 16 formarán parte del resultado contable que se utilizará para calcular la limitación de intereses conforme al EBITDA. En este contexto, si la Administración Tributaria decide aplicar la NIIF 16 de manera directa podría alterar la base de cálculo para la limitación de intereses, por tanto, consideramos que se estaría contraviniendo el principio de reserva de ley

Ello, en tanto que, el reconocimiento de un pasivo por arrendamiento como endeudamiento estaría afectando el Estado de Resultados Integrales de manera “ficticia”.

Cabe recordar en este punto que, para llenar de contenido el concepto “endeudamiento”, antes que, a las normas contables, resulta pertinente recurrir a otras fuentes de derecho como el derecho civil o derecho de sociedades, siempre que no se dé un sentido contrario a la norma tributaria.

Por otro lado, en relación al reconocimiento de un activo por derecho de uso en aplicación de la NIIF 16, si la Administración Tributaria considera el activo por derecho de uso como parte de la base imponible de Impuesto a los Activos Netos también se estaría generando una vulneración al principio de reserva de ley.

Por otro lado, en relación al ITAN, la aplicación directa de la NIIF 16 incrementaría la base imponible del impuesto de manera ficticia como consecuencia de la aplicación de disposiciones previstas en una norma contable y no por una norma jurídica aprobada por ley, como la Ley del ITAN.

En base a lo expuesto, dado que el aumento de la base imponible se produciría por disposiciones no consagradas en la Ley del ITAN, se vulneraría el principio de reserva de ley. Como se ha señalado previamente, la base imponible constituye el aspecto cuantitativo y esencial del impuesto; en ese sentido, si esta se ve alterada por una norma no recogida en ley, como la NIIF 16, el principio de reserva de ley se estaría vulnerando.

3.2 Capacidad Contributiva

El principio de capacidad de contributiva no se encuentra reflejado de manera expresa dentro de nuestra Constitución, por lo que se considera como principio tributario implícito reconocido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y desarrollado en toda su dimensión por la doctrina nacional como internacional.

Para Ferreiro Lapatza este principio es conocido como el principio de “capacidad económica” siendo una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Dicho principio sería un prisma o punto de vista sobre lo que en la realidad debe entenderse por igualdad y generalidad, ellos, pues porque no puede hacerse pagar a quien no puede (1991).

En este sentido, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004-AI, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de capacidad contributiva “[...] se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva [...]”.

Como se observa, para el Tribunal Constitucional, este principio en un primer momento deriva del principio de igualdad en materia tributaria que no significa otra cosa que una igualdad vertical en tanto ordena una mayor carga impositiva a aquellos que

tienen mayores recursos para poder soportarla. En este sentido, constituye hacer tributar en mayor medida a aquellos que tienen mayor aptitud económica y hacer tributar en menor dimensión a aquellos que posean menor aptitud económica.

En esta línea se ha manifestado la profesora Sevillano al señalar que el principio de igualdad en materia tributaria está relacionado con lo que se denomina la capacidad contributiva de los sujetos y, en tal sentido es una igualdad que aprecia su aptitud o condición económicas para la imposición tributaria (2014).

Así mismo, el Tribunal Constitucional ha señalado en Sentencia recaída en el Expediente N° 4014-2005-AA/TC que “La capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza”.

En este sentido, Tarsitano ha señalado que este principio constituye una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible (1994).

Por su parte, en la doctrina nacional, Bravo (2015) nos dice que:

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se requiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio, que desde una óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. Así, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público (p. 133).

Como se puede observar, el principio de capacidad contributiva es el límite material del poder tributario, porque solo se puede imponer tributos a los ciudadanos en proporción a sus riquezas. El tributo no puede ser un impuesto como una medida arbitraria, sin considerar la verdadera aptitud económica del contribuyente. Ahí donde el

tributo incida en un hecho de la realidad que no sea una manifestación de riqueza, estaríamos hablando de una violación al principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, corresponde determinar si la aplicación directa de la NIIF 16 a casos específicos, soslayando los puntos desarrollados en el Capítulo II, implicaría una trasgresión al principio de capacidad contributiva.

Como se comentó anteriormente, a partir del Decreto Legislativo 1424 y su Única Disposición Complementaria Modificatoria, el límite a la deducción de intereses del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta considera que, no será deducibles los intereses netos en la parte que excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior.

En este contexto, consideramos que si la Administración Tributaria decide aplicar la NIIF 16 de manera directa (errónea desde nuestro punto de vista) considerando al pasivo y sus efectos registrados como un endeudamiento en los términos desarrollados en el Capítulo II se estaría contraviniendo el principio de capacidad contributiva.

Ello, en tanto que, a través del reconocimiento de dicho endeudamiento se estaría afectando de manera “ficticia” la base que limita la deducción de intereses. Así, por ejemplo, podría permitir que los efectos de la amortización, intereses implícitos y diferencia en cambio distorsionen el cálculo del EBITDA, y por tanto podríamos estar ante una situación de una limitación supeditada a un Estado de Resultados Integrales afectado por transacciones reconocidas por NIIF 16.

De esta manera, la aplicación irreflexiva de la NIIF 16 para determinar el límite de intereses, podría generar que una mayor porción de intereses no sea deducible. Cabe señalar que la deducción de gastos por intereses constituye la técnica legislativa establecida por la Ley del Impuesto a la Renta para determinar la renta neta, concepto que finalmente se le aplicará la tasa correspondiente.

Por lo tanto, si producto de la aplicación de la NIIF 16 no se permite deducir una determinada cantidad por concepto de gasto de intereses se aumentaría la base imponible del Impuesto a la Renta de manera ficticia gravándose una manifestación de riqueza superior a la que realmente tiene el contribuyente. Esto, como se ha explicado, significaría una vulneración del principio de capacidad contributiva del contribuyente.

Por otro lado, en el supuesto específico que la Administración Tributaria considere el activo generado por aplicación de la NIIF 16 como parte de la base imponible de Impuesto a los Activos Netos también se estaría generando una vulneración al principio de capacidad contributiva.

Al respecto, como se señaló anteriormente, el artículo 4 de la Ley del ITAN establece que la base imponible del impuesto está constituida por el valor de los activos netos. De esta manera, a través de una aplicación errónea de la NIIF 16, dicha base del impuesto se aumentaría de manera ficticia, como se desarrolló, en estricto, no nos encontraríamos frente a un activo neto del contribuyente.

En consecuencia, la aplicación de la NIIF 16 generaría un aumento a la base imponible del ITAN, generando una vulneración al principio de capacidad contributiva pues dicho aumento no corresponde a una verdadera manifestación de riqueza del contribuyente sino a un ajuste contable producto de una inadecuada aplicación por parte del operador tributario.

3.3 No confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad es un principio tributario explícito en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, el cual indica lo siguiente: “Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. **Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio**” (El énfasis es nuestro).

Como se puede apreciar el contenido del principio en cuestión no ha sido desarrollado con plenitud en el texto normativo; por ello, resulta pertinente atender a la doctrina jurídica y a la jurisprudencia existente en la materia para abordar su contenido.

La doctrina nacional coincide en que el principio de no confiscatoriedad salvaguarda el derecho de propiedad de una afectación ilegítima de un tributo.

De acuerdo con Landa, “El principio de interdicción de la confiscatoriedad está estrechamente vinculado con el principio de capacidad contributiva y el de respeto de los derechos fundamentales; específicamente con el derecho fundamental a la propiedad que la Constitución reconoce” (2006, p. 46).

Del mismo modo, Sotelo señala que “La violación del principio de no confiscatoriedad da efecto o alcance confiscatorio a la tributación, es decir, el efecto de tomar el Estado propiedad sin compensar o indemnizar por ello, tornando subnormal el goce del derecho de propiedad, que se ve mancillado, vejado, afectado en demasía o exceso, e irregular el ejercicio del poder tributario” (2007, p. 185).

De la misma manera, para Danós este principio protegería el derecho de propiedad, no obstante, agrega que también garantiza el modelo económico y social del Perú. Así,

Este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria puede afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución. Por esa razón es considerado como un principio estructural de la constitución [...] (Danós, 1994, p. 139).

Todo lo mencionado a hasta el momento, a su vez, se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, según el cual

Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Como se puede apreciar, es importante la magnitud o calidad de la afectación del derecho de propiedad para esgrimir la vulneración del aludido principio, toda vez que la incidencia del tributo en el derecho de propiedad, en principio, es totalmente legítima.

De esta manera, para Landa

De hecho, la obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad. Se debe cuidar, pues, que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas (2006, p. 46).

Sin perjuicio del contenido general del principio desarrollado hasta el momento, es menester abordar las vertientes (cuantitativa y cualitativa) desarrolladas en la doctrina y la jurisprudencia respecto al principio en cuestión.

El principio de confiscatoriedad en su vertiente cuantitativa se encuentra vinculada al principio de capacidad contributiva; en ese sentido cuando el cobro del tributo resulte excesivo con relación a la manifestación de riqueza que un determinado pueda tener, se estará vulnerando el presente principio.

En efecto, para Sevillano

[...] el Principio de no confiscatoriedad guarda estrecha relación con el de capacidad contributiva; pues, como ya hemos señalado el cobro tributario presupone la existencia de dicha capacidad. En tal sentido, no debería ocurrir que un tributo tenga efectos confiscatorios si el legislador apreció con corrección la capacidad contributiva de los sujetos y estableció con razonabilidad el monto de su cobro. (2014, p. 112)

En el mismo sentido, Sotelo citando a Naveira reconoce la presente vertiente del principio de confiscatoriedad señalando que

[...] el volumen económico excesivo de un tributo puede tornarlo irrazonable. [...]. Lo razonable, entonces, implica que la exacción se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad. Decir esto, significa admitir que el espectro de aplicación del principio de no confiscatoriedad consiste en dilucidar hasta dónde puede llegar un tributo sin lesionar el derecho de propiedad” (Sotelo, 2007, p. 185).

Como se puede apreciar, la doctrina no ha establecido parámetros para la determinación de la irrazonabilidad del cobro tributario. Esto se debe a la dificultad de determinarla para todos los casos en general; por ello, coincide la doctrina en que el principio de no confiscatoriedad en su vertiente cuantitativa deber ser analizada caso por caso y atendiendo a la manera en cómo se manifiesta la capacidad contributiva en cada tipo de tributo y cada sub tipo.

Uno de estos casos es el del derogado Impuesto Mínimo a la Renta que fue analizado en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0646-1996-AA/TC, en el que se señaló lo siguiente:

“Que, según se desprende del artículo 109° y 110° del Decreto Legislativo 774, **el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1º, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos.**

[...] el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado.

[...] **conforme se desprende de los documentos obrantes de fojas veintidós a veinticuatro, la actora ha acreditado encontrarse no afecta al pago del impuesto a la renta por tener pérdidas en la actividad económica a la que se dedica [...]**” (El énfasis es nuestro).

Como se puede apreciar, en dicho caso se vulneraba el principio de confiscatoriedad por realizar el cobro tributario por concepto del Impuesto Mínimo a la Renta cuando el contribuyente no había generado renta alguna en el ejercicio; es decir, no se habría apreciado con propiedad la capacidad contributiva del contribuyente, siendo ilegítima e irrazonable la afectación de su propiedad.

Cabe reiterar que, de acuerdo con el ámbito de aplicación del referido impuesto, este pretendería gravar la capacidad contributiva manifestada en la obtención o generación de rentas, que en el caso analizado no existirían.

A diferencia del caso anterior, en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, no se consideró que exista una vulneración al principio de confiscatoriedad en la medida que el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos gravaba el patrimonio del contribuyente (o capacidad contributiva) cuando en efecto existía y porque la tasa impositiva establecida no era desproporcionada (0.5%).

Por otro lado, la vertiente cualitativa del principio de confiscatoriedad para Sevillano

[...] vendría a ser aquella que se produce cuando la obligación tributaria ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación; pues una exacción estatal así establecida devendría en un cobro sin sustento legal, ilegítimo y, por ende, confiscatorio en el sentido de no respetar el patrimonio de los particulares, sin importar el monto concreto con el que se afecta la riqueza de los particulares. (2014, p. 114).

Cabe resaltar que para Sotelo esta vertiente no presentaría utilidad alguna en tanto su vulneración sería consecuencia de violentarse otros principios jurídicos, tales como la reserva de ley, la igualdad, entre otros (2007, p. 187).

Sin perjuicio de ello, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente N° 0041-2004-AI/TC ha reconocido la importancia de esta vertiente, señalando lo siguiente:

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, **cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente [...]**.

En ese sentido, de acuerdo con esta vertiente, el principio de no confiscatoriedad se verá vulnerado cuando otros principios constitucionales tributarios sean violentados.

Ahora bien, corresponde determinar si la aplicación directa de la NIIF 16 a casos específicos, atendiendo a los puntos desarrollados en el Capítulo II, implicaría una trasgresión al principio de no confiscatoriedad.

Como se comentó previamente, mediante la aplicación directa de la NIIF 16, se podría aumentar de manera ficticia la base que limita la deducción de intereses, generando como consecuencia que una mayor porción de intereses no sea deducible. Como también se mencionó dichos intereses inciden en la determinación de la base imponible, que al no poder ser deducidos en su totalidad terminarían por incrementarla.

Dicho escenario atentaría, se establecería una manifestación de riqueza superior a la que realmente tiene, como consecuencia del aumento de la base imponible. En atención

a ello, el principio de confiscatoriedad en su vertiente cuantitativa se vería vulnerado, en tanto la imposición sería excesiva en relación en tanto que no se permite determinar de manera correcta la verdadera manifestación de riqueza sobre la que se pretende incidir.

Asimismo, el escenario planteado, a su vez, atentaría contra la reserva de ley en materia tributaria, según los términos señalados en el apartado correspondiente. En ese sentido, la vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad también se vería vulnerada, en tanto se estaría afectando la base imponible del tributo mediante disposiciones contables no aprobadas por una ley.

Por otro lado, si la Administración Tributaria en aplicación directa de la NIIF 16 considera que el activo por derecho de uso forma parte de la base imponible del Impuesto a los Activos Netos, se estaría vulnerando su capacidad contributiva.

Esto se debe a que se aumentaría la base imponible del impuesto de manera ficticia, lo que no corresponde a una verdadera manifestación de riqueza (o capacidad contributiva) del contribuyente sino a un ajuste contable producto de una inadecuada aplicación por parte del operador tributario.

En función a ello, el principio de confiscatoriedad en su vertiente cuantitativa se vería vulnerado, en tanto la imposición sería excesiva en relación con su efectiva manifestación de riqueza que se ve incrementada de manera ficticia por este tratamiento contable.

Del mismo modo, la vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad se vería vulnerada, puesto que en el escenario descrito también se vulneraría la reserva de ley tributaria.

Como se señaló anteriormente, en relación con el caso materia de análisis, la reserva de ley tributaria se vería violentada debido a que el incremento de la base imponible del impuesto es producto de la aplicación de una disposición contable (NIIF 16) no aprobada por una ley.

3.4 Seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica no se encuentra de manera expresa dentro de nuestra Constitución, no obstante, tanto la doctrina como el Tribunal Constitucional han señalado que la seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional derecho que proyecta sus efectos sobre todo el ordenamiento jurídico.

Así, Del Busto propone que podemos observar la materialización de este principio cuando la Constitución reconoce explícitamente el derecho de toda persona a la seguridad personal y también a la seguridad social, pues, aunque no se refiere expresamente a la seguridad jurídica, es claro que los dos reconocimientos antedichos son otras tantas especies de la seguridad jurídica (1995, p. 75).

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha realizado un desarrollo de este principio dentro de nuestro ordenamiento jurídico, señalando en la Sentencia N° 0016-2002-AI/TC que:

El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. **La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados** por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español. La seguridad jurídica siempre supone **la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho** (el subrayado es nuestro).

De las fuentes citadas, se observa que el principio de seguridad jurídica, aunque no esté expresamente señalado en nuestro ordenamiento, sí se encuentra reconocido por el máximo intérprete de la Constitución, considerando dentro de su contenido como el principio que busca la estabilidad de las instituciones jurídicas a través de la predictibilidad de las conductas de los poderes públicos en base a derecho.

En consecuencia, podemos afirmar que el legislador, tanto en la elaboración del hecho generador tributario en sus aspectos objetivos, subjetivo, temporal y espacial, así como en la aplicación de las normas a los hechos acaecidos, debe actuar teniendo en cuenta los requerimientos del principio de seguridad. Esto implica la certeza de la norma, su claridad, su vigencia hacia el futuro.

Por su parte, en la doctrina internacional, García Novoa (2006) señala que la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. La idea de "previsibilidad" por la que tenemos que optar es la de "previsibilidad" objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario. La

idea de "previsibilidad" es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la "previsibilidad"; debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario (p.29).

Como se puede observar, en un sentido estático, el principio de seguridad se nutre del principio de legalidad o de primacía de la ley conforme al cual todo ejercicio del poder público debe someterse a la voluntad de la ley, de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas o entes particulares.

Por otro lado, en sentido dinámico de la aplicación del derecho, el principio de seguridad jurídica está relacionado con la previsibilidad de la actuación administrativa en la aplicación de la norma tributaria.

Así, en la doctrina nacional, Francisco Pantigoso, citando a Asorey, señala que la seguridad jurídica depende de dos grupos de factores: el de las normas, su contenido estructura y conexiones formales; y el de la actuación del poder público. En otras palabras, existe un factor perturbativo de la seguridad que es intrínseco al derecho y otro que está dado por la actuación de la autoridad pública, que desarrolla un comportamiento que no es ajustado a derecho" (1992, p. 165).

Por su parte, para Héctor Villegas el contenido del principio de seguridad jurídica en materia tributaria está dado por tres aspectos fundamentales: (i) la confiabilidad que se basa en la seguridad que irradian los sistemas jurídicos a través de los postulados básicos de legalidad y de no retroactividad; (ii) la certeza enmarcada en la estabilidad del Derecho, fallas técnicas normativas y remedios jurídicos insuficientes impactando en la alteración que incidan en situaciones pasadas, modificando indebidamente las expectativas válidas los derechos y deberes de los administrados; y (iii) no arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales que puede obedecer a las distorsiones de interpretación guiadas por el propósito de mejorar la recaudación aun yendo contra la letra y el espíritu de las normas (1994, p. 36-42) (negritas y cursivas agregadas).

Como se puede observar, desde una perspectiva dinámica del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se concluye que contenido de este principio está vinculado con la razonable predictibilidad de las conductas del Estado en relación con

los derechos y deberes de los contribuyentes, que finalmente pueden afectar la determinación de la deuda tributaria.

Ahora bien, considerando que la NIIF 16 no es una norma que forma parte de nuestro ordenamiento jurídico tributario, no corresponde analizar en principio de seguridad jurídica únicamente desde un sentido estático como norma jurídica, sino en su sentido dinámico, esto es, en su aplicación por los operadores jurídicos.

Al respecto, como bien se sabe las NIIF son aprobadas por la International Accounting Standards Board -IASB, un organismo técnico encargado de emitir las normas contables a nivel mundial. Dicho organismo no es un ente competente para la emisión de normas jurídicas dentro de nuestro ordenamiento.

En el Perú, la Dirección Nacional de Contabilidad Pública y el Consejo Normativo de Contabilidad son las entidades con competencia para aprobar normas contables (que derivan de las aprobadas por la IASB) aplicables para el sector público y privado, mas no tiene competencia para dictar normas de carácter tributario.

En consecuencia, aplicar la NIIF 16 de manera directa como si se tratase de una norma tributaria vulneraría el sentido estático del principio de seguridad jurídica pues se estaría aplicando una norma que no corresponde a la voluntad de la ley, vulnerando incluso el principio de legalidad o primacía de la ley.

Por otro lado, una aplicación irreflexiva de la NIIF 16 por parte de los operadores jurídicos vulneraría también el sentido dinámico del principio de seguridad jurídica, pues se estaría aplicando una norma técnica que no ha sido aprobada a través de los mecanismos previstos por la Constitución provocando que los mismos no tengan la publicidad, y con ellos la previsibilidad, de sus consecuencias tributarias en la esfera jurídica de los contribuyentes.

En efecto, aplicar los criterios desarrollados en la NIIF 16, normas que son aprobadas por un organismo técnico internacional que puede cambiar su contenido sin respetar las vías constitucionales para la modificación de normas tributarias, restarían predictibilidad en la actuación de los operadores tributarios en detrimento de los contribuyentes.

Finalmente, consideramos que el principio de seguridad jurídica se puede ver reflejado en el cumplimiento de los demás principios tributarios. Así en las palabras del profesor Ataliba el principio de seguridad jurídica en materia tributaria resulta un

principio trascendental que está por sobre todos los demás pues tiene una importancia tan grande que asegura la vigencia y eficacia de los demás principios; al punto que, se puede afirmar que con la realización de los demás principios se crea un clima de seguridad jurídica” (1993, p. 61).

3.5 Problemática NIIFS VS Derecho Tributario

Cuestión Preliminar: La contabilidad y el derecho tributario

El derecho tributario es una rama autónoma dentro de nuestro ordenamiento jurídico, que como tal tiene como centro de regulación a la institución jurídica del “tributo”.

Para conocer el tratamiento jurídico legal del tributo deberá de recurrirse a las fuentes de derecho, entendiéndose como tales a “(...) aquel procedimiento a través del cual se producen, válidamente normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio del Derecho y, por lo tanto, la característica de ser impuestas legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado” (Rubio, 2009, p. 119).

Al respecto, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario ha señalado que son fuentes del Derecho Tributario: a) las disposiciones constitucionales; b) los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; c) las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) las leyes orgánicas o especiales que norma la creación de tributos regionales o municipales; e) los decretos supremos y las normas reglamentarias; f) la jurisprudencia; g) las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria y; h) la doctrina jurídica.

Como se puede observar, las normas contables no forman parte de este entramado de fuentes de derecho dentro del ordenamiento jurídico tributario. Por lo tanto, no podríamos concluir que las normas contables -incluso las aprobadas por el Consejo Nacional de Contabilidad- forman parte del derecho tributario.

Esta diferencia se hace aún más evidente cuando en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que “La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción”.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos de tener en cuenta que una excepción a lo mencionado en el párrafo anterior es cuando la propia norma tributaria acoge el uso de las normas contables para regular un aspecto específico del tributo materia de regulaciones. Así, por ejemplo, el inciso j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que “Para la determinación del costo computable de los bienes y servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento”.

Ahora bien, para aplicar dichas normas provenientes de las diferentes fuentes de derecho se deberá de hacer un ejercicio de interpretación de las mismas. En efecto, la teoría de la interpretación jurídica es la parte de la teoría general del derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas (en este caso las tributarias) cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma (Rubio, 2009, p. 220).

Para ello, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

De lo anterior se desprende que, para interpretar las normas provenientes de las fuentes de derecho citadas en los párrafos anteriores, se podrá hacer uso de todos los métodos de interpretación admitidos en nuestro ordenamiento. No obstante, debemos reconocer que no existen métodos de interpretación que se hayan establecidos expresamente dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

En este punto, debemos destacar que la doctrina nacional se encuentra alineada en considerar que las normas contables como métodos o fuentes de interpretación en materia tributaria.

De esta manera, Córdova considera que:

Finalmente, al igual que cualquier otra disciplina, la contabilidad representa una fuente interpretativa supletoria de alcance de las disposiciones tributarias en los casos en que éstas contengan tecnicismos propios de esa especialidad (entendimiento de los conceptos de activo fijo, patrimonio neto o devengo por citar algunos ejemplos). Sin embargo ello no supone de forma alguna que las NIIF sean una fuente de derecho (no son normas jurídicas, doctrina ni jurisprudencia) sino simples conceptos técnicos a los que el intérprete de la ley puede recurrir para desentrañar el sentido y alcance de las normas jurídicas, tal y como se haría con otras disciplinas cuando el legislador fiscal utiliza conceptos técnicos propios de dichas especialidades y no existe una definición singular en la norma tributaria (por ejemplo, cuando se trata de interpretar el sentido del término gastos publicitarios surge la necesidad de recurrir a la Mercadotecnia para conocer su significado)” (2016, p.57).

Si bien, la interpretación de conceptos tributarios no necesariamente debe de interpretarse a la luz de las normas contables -existen otros métodos de interpretación como el literal, sistemático y finalista-, resulta evidente que estas normas nos permitirán dotar de contenido a ciertos aspectos del tributo que tienen raigambre o una definición en dicha área del conocimiento.

En este punto, debemos tener claro el rol de las normas contables dentro del derecho tributario como fuente de interpretación mas no como fuente de derecho. En tanto que a través de la interpretación no se podrá extender el hecho imponible definido en la norma tributaria.

Dicha diferenciación en la práctica resulta una tarea ardua al punto que la misma Administración Tributaria ha tenido dificultades a la hora de “aplicar” las normas contables en materia tributaria. Como lo mencionan Durán y Mejía “*De una revisión de esos pronunciamientos institucionales de SUNAT podemos llegar a la conclusión de que esta entidad no mantiene un patrón constante respecto al uso de las normas contables como fuente interpretativa de las normas tributarias y, lo que es más sorprendente, no tiene claro el tipo de fuente de que se trata*” (Durán & Mejía, 2011, pág. 51).

De todo lo expuesto, concluimos que las normas contables sirven como métodos de interpretación de las normas tributarias y, como tal, únicamente permiten dotar de contenido en aquellos aspectos técnicos de su materia sin que dicha aplicación termine en la “creación” de un nuevo supuesto no previsto expresamente por la norma tributaria. Será de esta manera en la cual se utilizará las normas contables para nuestro análisis de las normas tributarias de las siguientes secciones.



CAPÍTULO IV: IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS EN LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16

Cuando los impuestos gravan las distintas manifestaciones de la capacidad contributiva, lo hace en la medida que los aspectos esenciales que determinan su origen hayan sido establecidos en una ley.

En efecto, el principio de reserva de ley representa un límite a la potestad tributaria, en virtud de la cual, todos los aspectos esenciales que dan origen a un impuesto deben estar determinados en una ley.

Ahora bien, dada la imposibilidad técnica de regular todo en una ley, muchas veces es posible encontrarse con términos cuyo contenido no es del todo claro al carecer de una definición jurídica propia. En dichos casos, es necesario acudir a otras ciencias para poder interpretar diversos términos que han sido regulados por ley, con la finalidad de darles claridad y efectuar una correcta aplicación de la norma.

Según Alex Córdova, la interpretación que se efectúe debe ser cuidadosa, puesto que no debe evitarse extender la norma tributaria a supuestos que no han sido concebidos por ella. Así, el referido autor señala que “[...] la ley tributaria debe de servirse de diversas fuentes y disciplinas para afectarlos de manera apropiada, pero sin desnaturalizar aquello que en definitiva pretendió gravar el legislador, definido por la norma legal de acuerdo con los principios jurídicos que proporciona la doctrina y la jurisprudencia” (2016, p.52).

Una de las disciplinas que suele ser utilizada recurrentemente en el ámbito tributario es el de la contabilidad, puesto que representa el punto de partida para determinar lo que será objeto de imposición (Córdova, 2016, p. 53). En efecto, en el ordenamiento peruano se han utilizado diversos conceptos de índole contable para regular la materia imponible y, a su vez, la determinación del impuesto para personas jurídicas parte metodológicamente de la utilidad contable, correspondiendo hacer ajustes cuando existan divergencias entre la contabilidad y las normas tributarias.

No obstante, la aplicación de las normas contables debe realizarse cautelosamente, pues no son fuentes normativas de derecho, salvo en los casos que hayan sido incorporadas expresamente en una ley.

De lo contrario, no es posible propugnar su aplicación directa y solo sería viable su utilización como un instrumento de interpretación, que debe cuidar no extender a supuestos no regulados las consecuencias que se derivan de la aplicación de normas tributarias.

En función a lo expuesto, determinaremos en las siguientes líneas si las consecuencias de la aplicación de la NIIF 16 son concordantes con las consecuencias que se generarían de la aplicación de la norma tributaria, y evidenciar una posible problemática.

4.1 Problemática que suscita la NIIF 16

En el presente apartado se determinará si las consecuencias de la aplicación de la NIIF 16 son concordantes con las que corresponderían en aplicación de las normas tributarias en materia de depreciación, amortización, endeudamiento e intereses y el ITAN, con la finalidad de evidenciar las posibles problemáticas o conflictos que existirían.

4.1.1 Depreciación tributaria del activo por derecho de uso

De acuerdo con el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta (IR) “El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley”.

Como puede apreciarse, el derecho tributario reconoce la pérdida de valor de los activos fijos por razón de su desgaste o agotamiento. Para ello, es necesario identificar aquellos bienes que calificarían como activo fijo y concretamente si el activo por derecho de uso al que hace referencia la NIIF 16 podría ser calificado como activo fijo susceptible de ser depreciado a efectos tributarios.

Sobre el particular, ni en la Ley del IR ni en su Reglamento se ha establecido una definición general del concepto de activo fijo.

No obstante, es posible definir dicho concepto a través de los métodos de interpretación existentes en el derecho, tales como el método literal y sistemático por comparación con otras normas. Precisamente, la Norma VIII dispone lo siguiente:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”.

Así, el Código Tributario habilita la utilización de métodos de interpretación del derecho, restringiendo su aplicación solo cuando se extiendan las normas a supuestos no previstos en ella.

El método de interpretación literal “[...] consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, [...]” (Rubio, 2009, p. 238).

Bajo dicho método de interpretación, la definición del concepto “activo fijo” debe determinarse de acuerdo con su entendimiento común, puesto que no tiene una definición jurídica específica.

La Real Academia Española (“RAE”) en el diccionario de la lengua española define como activo al “Conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo”. Del mismo modo, el adjetivo “fijo” es definido como aquello “Permanentemente establecido sobre reglas determinadas, y no expuesto a movimiento o alteración”.

Asimismo, en el diccionario del español jurídico de la referida institución se define al activo como “Término contable que se refiere a los bienes y derechos de los que es titular un empresario o una empresa de acuerdo con el Plan General de Contabilidad y que deben reflejarse en el balance”.

Como puede apreciarse, la connotación contable del término aludido es alta; por ello, su definición debe ser determinada, además, bajo el entendimiento común de los

especialistas en la materia. Así, de acuerdo con el Diccionario para Contadores Kohler, “activo fijo” es aquel “activo tangible que se tiene por los servicios que presta en la producción de bienes y servicios; cualquier elemento de la planta” (Kohler, 1979, p.16).

En función a lo expuesto, de acuerdo con el método de interpretación literal, “activo fijo” sería todo activo tangible de propiedad de una empresa y con vocación de permanencia en el tiempo, utilizados en la producción de bienes y servicios.

Por otro lado, el método de interpretación sistemática de la norma por comparación con otras normas consiste en “[...] esclarecer el qué quiere decir la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella” (Rubio, 2009, p. 242).

Atendiendo a ello, para esclarecer el concepto de “activo fijo” regulado en el artículo 38 de la Ley del IR se debería atender a los conceptos regulados en el artículo 22 (inciso b) del Reglamento de la Ley del IR, referido al cálculo de la depreciación de diversos bienes.

Los bienes señalados en dicha norma reglamentaria tienen como rasgo común el ser bienes tangibles con vocación de permanencia en la empresa (i.e. edificios y construcciones; vehículos de transporte terrestre; maquinaria y equipos utilizados por las actividades petroleras; entre otros).

En ese sentido, de acuerdo con el método de interpretación sistemática por comparación con otras normas, “activo fijo” sería todo activo tangible con vocación de permanencia en una empresa; interpretación que sería concordante con la determinada bajo el método de interpretación literal.

Estas definiciones habrían sido acogidas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, los cuales determinaron que es apropiado acudir a otros textos vinculados con la materia contable, para identificar el contenido de “activo fijo”.

En el Informe N° 035-2007-SUNAT/2B0000, la Administración Tributaria señaló lo siguiente:

“(...) se tiene que ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos y activos intangibles. En ese sentido, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), los Principios de Contabilidad

Generalmente Aceptados vigentes en los Estados Unidos de América (PCGA) así como la doctrina contable (...).

En tal orden de ideas, a partir de las NICs, de los PCGA y la doctrina contable expuesta, así como del Plan Contable General Revisado y de la propia normativa que regula el Impuesto a la Renta, se puede afirmar que el concepto de "activo fijo" no comprende a los activos intangibles, sino únicamente a activos de carácter tangible”.

Del mismo modo, en la Resolución N° 03942-5-2010 el Tribunal Fiscal estableció lo siguiente:

Que, al respecto, cabe señalar que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 16, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período, añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, (...).

En el mismo sentido el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, (...).”

Como se puede apreciar, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han determinado que activo fijo sería todo activo tangible destinado en la producción o suministro de bienes y servicios por más de un periodo; es decir, que tienen vocación de permanencia en la empresa.

Ahora bien, corresponde determinar si el activo por derecho de uso al que hace referencia la NIIF 16 podría ser calificado como activo fijo susceptible de ser depreciado a efectos tributarios.

Conforme con el párrafo 22 y 31 de la NIIF 16, en un arrendamiento de bienes el arrendatario deberá reconocer un activo por derecho de uso sujeto a depreciación.

De acuerdo con el Apéndice A de la NIIF 16, dicho activo “(...) representa un derecho a que el arrendatario use un activo subyacente durante el plazo del arrendamiento”. Siendo el activo subyacente, todo activo materia de arrendamiento proporcionado por un arrendador.

Como se puede apreciar, dicho activo está compuesto exclusivamente por un derecho, cuyas características son las de ser inmaterial e imperceptible por los sentidos.

Si bien la referida norma contable dispone la depreciación del activo por derecho de uso, es necesario que ello tenga un correlato en las normas tributarias, en la medida que los conceptos que afectan la base imponible del Impuesto a la Renta, como las deducciones de depreciaciones, solo pueden ser establecidos por ley.

Así, la depreciación del activo fijo regulada en el artículo 38 de la Ley del IR, hace referencia a los activos tangibles que serán utilizados en la producción de bienes y servicios, como la propiedad, planta y equipo.

Sin embargo, debido a que el activo por derecho de uso es inmaterial e imperceptible por los sentidos, no podría calificar como activo fijo en los términos de la norma tributaria, dado que no sería tangible, rasgo característico de los bienes comprendidos por la categoría de activos fijos. Además, el artículo 20 de la ley del Impuesto a la Renta ha definido qué se entiende por costo de adquisición:

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

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

1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos 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 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.

2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales

directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción, (...)

Conforme a lo indicado en el numeral 1) del artículo 20 de la ley del Impuesto a la Renta, respecto al costo de adquisición, consideramos que el activo por derecho de uso regulado en la NIIF 16 no podría ser incluido en este concepto porque, si bien es cierto existe una contraprestación en los contratos de arrendamiento, no existe un bien adquirido; en su lugar hay una cesión temporal del activo subyacente al contrato de arrendamiento.

Ahora bien, el mencionado derecho de uso tampoco constituiría costo de producción o construcción porque la NIIF 16 establece reconocer un valor en el activo en función al pasivo reconocido por el contrato de arrendamiento; no hay un desembolso efectivo para producción o construcción de un activo.

En consecuencia, el activo por derecho de uso no cumple con la definición de costo de adquisición, ni puede considerarse como activo fijo y, por lo tanto, no estaría sujeto a depreciación tributaria.

Sin perjuicio de lo señalado, resulta apropiado comentar diversos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, según los cuales el tratamiento de una norma contable (NIC 17) era aplicable aun cuando la norma tributaria no había prescrito explícitamente su aplicación. Ello con la finalidad de descartar la aplicación de tales criterios al presente caso.

De acuerdo con la NIC 17, los arrendamientos podían calificar como financieros u operativos. De acuerdo con el párrafo 8 y 20 de la referida norma contable, un arrendamiento será financiero cuando se transfieran todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, debiendo en dicho caso reconocer un activo igual al valor razonable del bien arrendado; es decir, registrarlo como un bien propio.

Teniendo ello presente, el Tribunal Fiscal consideró que cuando un arrendamiento sea clasificado como financiero, existiría un activo propio susceptible de ser depreciado, aun cuando las normas jurídicas no dispongan dicho tratamiento para un caso de tal naturaleza. En efecto, la única norma que disponía que un bien arrendado podría ser considerado como un activo fijo era el Decreto Legislativo N° 299 aplicable exclusivamente a empresas bancarias, financieras o cualquier otra autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros.

Al no ser aplicable dicha norma, el arrendamiento como figura típica civil debería regirse por las disposiciones del Código Civil, las cuales no establecen una ficción como la señalada en la NIC 17. En ese sentido, al existir una regulación legal de este tipo de operaciones, resulta inadecuado atender a normas contables para determinar su tratamiento jurídico.

Ahora bien, concretamente, en la resolución N° 15502-10-2011 (criterio que se repite en la Resolución N° 10577-8-2010) el Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 33 del Reglamento de la Ley del IR señaló lo siguiente: “[...] se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con las normas contables, para luego realizar conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones”. En dicho caso, el Tribunal concluyó que siendo aplicable la NIC 17 para efectos contables, dicha aplicación debería extenderse al ámbito tributario, al no existir una norma tributaria que disponga un tratamiento contrario para los arrendamientos financieros.

Al respecto, debemos señalar que no compartimos la posición del Tribunal, puesto que se estaría utilizando las normas contables como fuente normativa y no como un instrumento de interpretación.

Además, debe tenerse en cuenta que el artículo 33 del Reglamento de la Ley del IR no implica una remisión a las normas contables, y en todo caso si ello fuera así dicha remisión debería constar en una ley y no en un reglamento, en atención al principio de reserva de ley (Rosas, 2014, p. 15).

Esto se condice con lo señalado por Alex Córdova, según el cual “[...] la contabilidad sólo constituye un medio de prueba de las transacciones realizadas por los contribuyentes que generan resultados o hechos gravados con el Impuesto a la Renta, pero no regula ni configura lo que es materia de imposición” (2016, p. 76).

Asimismo, el citado autor agrega que “[...] la ley tributaria es estructurada sobre la base de figuras jurídicas mientras que la contabilidad toma en cuenta realidades económicas. Para la primera, en el caso bajo análisis, lo relevante es que se transfiera el derecho de propiedad, mientras que para la segunda lo significativo es que se cedan los riesgos y las ventajas económicas significativas que normalmente otorga la condición de propietario de un activo” (Córdova, 2016, p.77).

En función a lo expuesto, reiteramos, que el activo por derecho de uso no podría ser depreciado tributariamente en base a los criterios expuestos. En todo caso, la NIIF 16 que determina el reconocimiento de dicho activo, solo podría ser utilizada como instrumento de interpretación, en tanto la referida norma no ha sido recogida expresamente por una ley y como norma contable atiende a una realidad totalmente distinta a la tributaria.

Lo anterior se ve reforzado, en el presente caso, por la incompatibilidad manifiesta entre la norma contable y la tributaria. Como hemos señalado, aun cuando la NIIF 16 determine que el activo por derecho de uso es depreciable, ello no sería admitido por la norma tributaria que solo considera como depreciables a bienes tangibles utilizados para producir servicios y bienes.

4.1.2 Amortización del derecho de uso

La amortización de activos intangibles ha sido regulada de manera prohibitiva en las normas tributarias, estableciendo excepciones determinadas en su tratamiento.

Así, de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del IR no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

“g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada”.

Como puede apreciarse, la amortización de activos intangibles no es admitida, salvo que se traten de activos intangibles de duración limitada.

Complementando lo anterior, en el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del IR se establecieron activos intangibles, cuya duración sería limitada:

Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill).

De la lectura concordada de las citadas disposiciones, si bien se han establecido conceptos concretos que calificarían como activos intangibles, la norma tributaria no ha proporcionado una definición general que permita identificar su aplicación a otros supuestos similares.

Así, dado que no existe una definición propia en el derecho tributario del concepto de activo intangible, corresponde dotarlo de contenido de acuerdo con su entendimiento común, en aplicación del método literal de interpretación jurídica al que aludimos en el apartado anterior y cuya aplicación es habilitada por la Norma VIII del Código Tributario.

Conforme al diccionario del español jurídico de la Real Academia Española, el activo intangible es aquel “Activo que está compuesto por derechos como patentes y marcas, que no se concretan en bienes materiales pero que tienen un valor liquidativo”.

En función a la definición propuesta, los activos intangibles están compuestos por derechos que, al no concretarse en bienes materiales, se concretarían en bienes inmateriales.

Es posible complementar los alcances dados con la información provista en disposiciones contables como la “NIC 38 – Activos Intangibles”. En efecto, al ser el concepto de “activo intangible” un tecnicismo propio de la materia contable resulta coherente identificar su entendimiento común en dicha materia¹.

¹ De acuerdo con Alex Córdova, “[...] la contabilidad representa una fuente interpretativa supletoria del alcance de las disposiciones tributarias en los casos que éstas tengan tecnicismos propios de esta especialidad (entendimiento de los conceptos de activo fijo, patrimonio neto o devengo por citar algunos ejemplos” (2016, p. 57).

Nótese que, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han considerado apropiado la utilización de la NIC 38, aunque bajo razones distintas, con la finalidad de determinar que conceptos pueden calificar como activos intangibles.

Así, conforme al Informe N° 40-2007-SUNAT/2B0000, “[...] de acuerdo con el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, un activo calificará como intangible, cuando cumpla los siguientes requisitos: i) identificabilidad, ii) existencia de beneficios económicos futuros y iii) control sobre el recurso en cuestión”.

Del mismo modo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5223-2-2014 se señaló lo siguiente: “Que, en tal sentido, si bien el software denominado Business Scanner cumple con los requisitos exigidos para ser considerado un activo intangible, dado que carece de sustancia física, es plenamente identificable, por cuanto puede ser separable de los demás bienes de la empresa, se tiene control sobre el activo intangible y tiene capacidad de obtener beneficios económicos del mismo, [...]”.

Como se puede apreciar, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal coincidieron en que existiría un activo intangible cuando se presenten las siguientes condiciones: i) identificabilidad del activo; ii) existencia de control sobre el activo analizado; iii) capacidad de generar beneficios futuros.

De acuerdo con el párrafo 12 de la NIC 38, un activo es identificable si:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o

(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

En cuanto al control, conforme al párrafo 13 de la NIC 38, “Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios”.

Asimismo, según el párrafo 17 de la NIC 38, se entiende por beneficios económicos futuros de un activo intangible a los “[...] ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad”.

Por otro lado, cabe resaltar que, de acuerdo con el numeral 1 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del IR, las amortizaciones por los activos intangibles de duración limitada serán procedentes cuando el precio pagado “[...] se origine en la cesión de tales bienes y no en las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuesto que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la Ley”.

De esta manera, los activos intangibles por los que se admite amortización a efectos tributarios son aquellos que se adquieren de manera definitiva y no temporal². Por ello, todos aquellos desembolsos por la cesión temporal de bienes (como los intangibles) deben ser tratados como gastos deducibles en la medida que cumplan con el principio de causalidad.

En efecto, la Ley del IR pretende tratar a operaciones similares como gastos del ejercicio; por ello, son diversos los supuestos en los que la cesión temporal de un bien califica como gasto de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del IR Renta (e.g. el arrendamiento de intangibles, predios y vehículos).

Ahora bien, corresponde determinar si el activo por derecho de uso califica como un activo intangible susceptible de amortización.

De acuerdo con la NIIF 16, el arrendatario deber reconocer un activo por derecho de uso cuando se encuentre en un arrendamiento.

Conforme con la primera aproximación al concepto de activo intangible, dicho concepto comprendería todo derecho que no se concrete en un bien material. Siendo ello así, el activo por derecho de uso no siempre podría calificar como un activo intangible, puesto que no siempre el derecho se concretaría o estaría vinculado a un bien inmaterial.

² Este criterio habría sido adoptado por la Administración Tributaria en el Informe N° 250-2003-SUNAT/2B0000.

Conforme a la segunda aproximación, para que exista un activo intangible, el activo debe tener las siguientes características: i) identificable; ii) controlado; y iii) productor de beneficios futuros.

En base a ello, consideramos que el activo por derecho de uso sería identificable, toda vez que podría ser separado de otros activos y ser materia de transferencia. Asimismo, sería controlado en tanto permitiría la obtención de beneficios futuros y la exclusión de terceros del uso del derecho. Por último, también sería productor de beneficios futuros, pues permitiría la generación de ingresos dentro del desarrollo normal de sus operaciones.

Siendo ello así, de acuerdo con la norma contable, el activo por derecho de uso calificaría como un activo intangible en tanto sería identificable, controlado y productor de beneficios económicos futuros. No obstante, al concretarse dicho derecho en un bien material, no podría ser considerado como un activo intangible para efectos tributarios.

Sin perjuicio de señalado, debe tenerse en cuenta que no todos los conceptos que califiquen como activos intangibles serían aceptados a efectos de la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del IR.

En efecto, cuando se traten de cesiones temporales de bienes (e.g. intangibles, predios o vehículos) los desembolsos efectuados deberán ser tratados como gastos, como prescribe la norma para este tipo de operaciones. En ese sentido, todos los conceptos que serían desembolsados por los arrendamientos no podrían ser susceptibles de amortización y deberían ser considerados como gastos en el ejercicio en que se devenguen.

En conclusión, para efectos tributarios, las compañías que operan en el sector aeronáutico peruano no deberían aplicar la NIIF 16 para reconocer los gastos producto de sus contratos de arrendamiento. Por el contrario, deben cuantificar el valor de las cuotas devengadas por sus arrendamientos en incluirlos como un gasto deducible extracontable en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta.

4.1.3 Efecto en la ratio deuda/ patrimonio para el cálculo del límite de los intereses por endeudamiento, vigente hasta el 31 de diciembre de 2020

Conforme con el Decreto Legislativo N° 1424, se regularon nuevas disposiciones en la ley del Impuesto a la Renta relacionadas a la limitación de los intereses de financiamiento.

En efecto, para los ejercicios 2019 y 2020 es aplicable la limitación del pasivo por endeudamiento con entidades vinculadas y terceros, hasta por un importe de 3 veces sobre el patrimonio neto al cierre del ejercicio anterior.

Ahora bien, respecto al cálculo del límite de endeudamiento, el inciso a) del Reglamento de la ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

1. El cálculo de la proporcionalidad de los intereses deducibles señalados en el numeral 1, se debe efectuar conforme a lo siguiente:

a. Dividir el monto máximo de endeudamiento (MME) entre el monto total de endeudamiento (MTE). El resultado de dicha operación se debe multiplicar por el monto de intereses (MI).

$$\text{IDM} = \frac{\text{MME} \times \text{MI}}{\text{MTE}}$$

Donde: IDM: Interés deducible máximo

MME: Resultado de aplicar el coeficiente de 3 sobre el patrimonio neto del contribuyente.

MTE: Monto total de endeudamiento, independientemente del tipo de endeudamiento, así como de la fecha de su constitución o renovación y cuyos intereses cumplan con el principio de causalidad.

MI: Monto de intereses cumplan con el principio de causalidad y que correspondan a endeudamientos sujetos que al límite.

b. El cálculo se debe efectuar desde la fecha en que el MTE supere el MME y por el período en que se mantenga dicha situación. (...)

Ahora bien, dado que uno de los efectos de la NIIF 16 es la generación de un pasivo para efectos contables, que está relacionado al valor presente de las cuotas pactadas en el contrato de arrendamiento, corresponde analizar si dicho pasivo debería considerarse dentro del MTE (Monto Total de Endeudamiento).

Antes de realizar el análisis de la situación planteada en el párrafo precedente, presentamos un caso de elaboración propia con la finalidad de que se pueda observar cómo varía la deducción de intereses en el cálculo del límite de endeudamiento incluyendo el pasivo por arrendamiento de acuerdo a la NIIF 16.

a) Balance antes de la aplicación de NIIF 16:

Activo:	(000)	Pasivo:	(000)
Caja	500	Pasivos con entidades financieras	250
Activo fijo	50	Impuesto a la Renta	150
Otros activos	50	Total Pasivo:	400
		Patrimonio:	
		Capital	100
		Resultados acumulados	100
		Total Patrimonio	200
Total Activo:	600	Total Pasivo y Patrimonio:	600

b) Balance luego de la aplicación de NIIF 16:

Activo:	(000)	Pasivo:	(000)
Caja	500	Contrato de arrendamiento (NIIF 16)	1000
Activo por derecho de uso (NIIF 16)	1000	Intereses por pagar (NIIF 16)	10
Activo fijo	50	Pasivos con entidades financieras	250
Intereses de préstamos a devengar (NIIF 16)	10	Impuesto a la Renta	150
Otros activos	50	Total Pasivo:	1410
		Patrimonio:	
		Capital	100
		Resultados acumulados	100
		Total Patrimonio	200
Total Activo:	1610	Total Pasivo y Patrimonio:	1610

Como se puede observar en el cuadro adjunto, con la aplicación de la NIIF 16, una empresa del rubro aviación comercial, presenta un pasivo que se ha incrementado.

Para el caso presentado, los intereses bancarios tienen un importe de S/ 100. Así las cosas, el resultado de limitar los intereses es el siguiente:

$$MME = 200 \times 3 = 600$$

$$MI = 100$$

$$MTE = 1,260$$

$$IDM = \frac{MME \times MI}{MTE}$$

$$\frac{\text{IDM} = 600 \times 100}{1260}$$

$$\text{IDM} = 47.62$$

Según se aprecia en el cuadro adjunto, el interés deducible máximo (IDM) ascendería a S/47.62; por ello, se debería adicionar S/ 52.38 al cálculo del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, si no se tiene en cuenta el endeudamiento registrado en el balance y que corresponde a NIIF 16, tendríamos el siguiente cálculo:

$$\text{MME} = 200 \times 3 = 600$$

$$\text{MI} = 100$$

$$\text{MTE} = 400$$

El importe del interés deducible máximo es el siguiente:

$$\frac{\text{IDM} = 600 \times 100}{250}$$

$$\text{IDM} = 240$$

En el cálculo mostrado en el cuadro anterior se puede observar que el interés deducible máximo (IDM) sería de 240, con lo cual no correspondería efectuar adición por concepto de límite de intereses.

Ahora bien, analizaremos si el pasivo por arrendamiento de acuerdo a la NIIF 16 cumple con la definición de deuda señalada en la doctrina.

Al respecto, la Ley General de Sociedades (LGS) establece dos fuentes de financiamiento utilizadas por las empresas: (i) los aportes de capital y (ii) la emisión de deuda.

Así, mientras que el artículo 51 de la LGS establece que el capital de las sociedades está representado por acciones nominativas integrándose por aportes de los

accionistas quienes no responden personalmente por las deudas sociales, el artículo 304 de la mencionada Ley reconoce que las sociedades pueden emitir obligaciones que reconozcan una deuda en favor de sus titulares.

En este punto, teniendo en cuenta que nos encontramos ante un acto jurídico de endeudamiento, su calificación debe de realizarse a partir de los elementos para calificar un acto como financiamiento desde las normas jurídicas aplicables y no sólo desde el ámbito jurídico tributario.

Así, debemos de mencionar que la LGS establece la posibilidad a las sociedades de emitir obligaciones como una forma de financiamiento señalando adicionalmente condiciones y requisitos para su emisión, mas no establece las características fundamentales para que la señalada emisión califique propiamente como una de endeudamiento y no como un instrumento de capital.

Un primer acercamiento lo podemos encontrar en el artículo 26 de la Ley del IR y aunque no discute precisamente la definición de una operación de endeudamiento, nos permite deducir como una de sus características que toda operación de endeudamiento no necesariamente genera intereses, motivo por el cual la norma prevé la imputación de intereses presuntos en los casos donde únicamente se ha pacta la devolución del capital.

Cabe señalar que, en el mismo sentido se ha establecido en el artículo 1663 del Código Civil cuando de manera expresa se señala como característica de dicha operación que “El mutuario debe abonar intereses al mutuante, **salvo pacto distinto**” (el resaltado es nuestro). Debemos resaltar que el mutuo es el acto jurídico típico sobre el cual se desarrolla todos los contratos de financiamiento dentro de nuestro sistema peruano.

Asimismo, el inciso a) del artículo 15 del Reglamento de la Ley del IR señala que “Sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, **siempre que exista obligación de devolver**” (el resaltado es nuestro).

Como se puede apreciar, tanto para legislación tributaria como civil, una de las principales características de las operaciones de endeudamiento resulta en la existencia de la obligación de devolver el capital entregado como crédito aun cuando no se hayan pactado intereses como contraprestación.

Esta característica, la diferencia de un instrumento de capital en tanto que los aportes realizados por los accionistas forman parte del patrimonio de la sociedad y como

tal corren con todo el riesgo en relación a la actividad económica que éste realiza, sólo teniendo la oportunidad de recuperar tales aportes con la extinción de la sociedad y únicamente en la medida que exista un haber social remanente; mientras que, como se observa, en los instrumentos de deuda siempre existe la obligación de devolver por lo menos el capital prestado.

Adicionalmente, el Código Civil también establece como una de las características de estas operaciones el plazo, pues en el artículo 1656 del mencionado texto se señala que “Cuando no se ha fijado plazo para la devolución ni este resulta de las circunstancias, se entiende que es de treinta días contados desde la entrega” y el artículo 1657 establece que “Si se ha convenido que el mutuario pague solo cuando pueda hacerlo o tenga los medios, el plazo será fijado por el juez atendiendo las circunstancias y siguiendo el procedimiento establecido para el juicio de menor cuantía”.

Como se observa, tanto para las normas tributarias como para las normas civiles de la materia, otra de las características distintivas de una operación de financiamiento es el establecimiento de un plazo para la vigencia de la operación, pues a diferencia de un instrumento de capital, los aportes se realizan con vocación de permanencia como parte del patrimonio de la sociedad constituida y, en consecuencia, no existe un plazo determinado en el que se pretenda solicitar la devolución del capital aportado o los intereses generados.

Ahora bien, aterrizando dichos conceptos al caso bajo análisis, tenemos que la NIIF 16 es una norma contable que ha dispuesto la generación de un pasivo por arrendamiento. Dicha disposición sólo es una figura contable y, por consiguiente, no existe un contrato de préstamo o endeudamiento en el cual se entregue capital por un plazo determinado pactando intereses como contraprestación.

En conclusión, para determinar el límite de endeudamiento establecido en el artículo 37 inciso a) de la Ley del IR no corresponde incluir el activo generado por aplicación de la NIIF 16, pues ni el contrato de arrendamiento ni el ajuste contable realizado configuran como endeudamiento o préstamos para las normas jurídicas civiles y tributarias de nuestro ordenamiento.

4.1.4 Intereses generados por el pasivo registrado en el Estado de Situación Financiera

Tanto en el derecho civil como en el derecho comercial no existe una definición de lo que se debe entender por interés. No obstante, el artículo 1242 del Código Civil establece que “El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago”.

De la clasificación expuesta por el Código Civil podemos concluir que el concepto de interés que nos atañe es el interés compensatorio en tanto respondería a la contraprestación de un capital, como se señaló en los párrafos anteriores.

Al respecto, el profesor Fernández nos revela lo oscuro que es la definición de interés dentro de la doctrina especializada que, citando a Arango Barrientos, se habla de interés “a) Como fruto de un capital; b) Como precio del dinero; c) Como remuneración por el sacrificio de la privación de un capital; d) Como compensación; e) Como indemnización y; f) Como rédito o rendimiento” (1991; p. 189).

Ahora bien, para el derecho tributario peruano, en primer término, tenemos que el artículo 56 de la Ley del IR señala que el interés anual no debe superar la tasa predominante en la plaza de donde provenga el crédito más 3 puntos, siendo que los referidos 3 puntos cubren gastos y comisiones, y toda otra suma adicional al interés pactado.

Así, si bien no se da una definición de “interés” en sentido estricto, esta norma nos permite entender que, para la Ley del IR, el interés no solo está compuesto por el resultado directo o propio del financiamiento, sino que también puede incluir otros conceptos tales como gastos o comisiones que se generen en el curso del financiamiento.

Por su parte y aunque resulte cuestionable utilizar una norma de retenciones para dotar de contenido, el inciso b) del artículo 30 del Reglamento de la Ley del IR establece que se considerará interés a los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo, que se pague a beneficiarios extranjeros.

Así, en la exposición de motivos de la norma (Ley N° 29645) que modificó la tasa de retención (4.99%) sobre los intereses pagados se señaló que:

“El artículo 30 del Reglamento ha establecido que se considera intereses a los gastos y comisiones y primas y toda suma adicional al interés pactado de cualquier tipo. Sin embargo, la referida definición dispone expresamente que sólo es aplicable para fines de la operación de mutuo regulada en el inciso a) del artículo 56 de la Ley.

Mediante la Ley N° 29645 se ha incorporado un nuevo supuesto de intereses generados por personas jurídicas no domiciliadas a los que resulta de aplicación la tasa reducida de 4.9 %, provenientes de diversas formas de financiamiento, tales como bonos y otros instrumentos de deuda, depósitos bancarios, operaciones de reporte, pactos de recompra y préstamo bursátil.

No se ha señalado una definición de interés para los supuestos incorporados mediante Ley N° 29645, ni para los gastos, comisiones y sumas adicionales relacionados con los mismos.

Resulta necesario llenar dicho vacío, **toda vez que podría entenderse que los gastos comisiones y sumas adicionales, se deben tratar de manera independiente y se le debe aplicar una tasa distinta por concepto de Impuesto a la Renta**” (el resaltado es nuestro).

Como se puede apreciar de la Exposición de Motivos, los gastos, comisiones y sumas adicionales al interés pactado no deben tener un tratamiento independiente al referido interés y, aun cuando dichos conceptos, podrían ser esencialmente distintos al interés mismo.

En este sentido, resulta pertinente citar el Informe N° 032-2007-SUNAT/ 2B0000, en el que se concluye que toda contraprestación por la utilización de cierta suma de dinero en la emisión de un bono califica como interés señalando que “La emisión de obligaciones significa la oferta de un contrato de préstamo que el futuro prestamista (obligacionista) acepta mediante su suscripción; lo característico de la operación no es el contenido del contrato (préstamo mutuo) sino la forma de su documentación (...)”.

En efecto, para la Administración Tributaria, toda contraprestación por la utilización de una determinada cantidad de dinero (capital) calificará como interés incluso en los casos de emisión de obligaciones. La operación que generaría tal rendimiento sería la operación de mutuo.

Al respecto, el artículo 1648 del Código Civil establece que “Por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuario una determinada cantidad de dinero o de bienes

consumibles, a cambio de que se le devuelve otros de la misma especie, calidad o cantidad” (Énfasis agregado). A su vez, el artículo 1663 de la mencionada norma expresa que “El mutuario debe abonar intereses al mutuante (...)”.

Se puede deducir de las fuentes citadas, que los gastos, comisiones, primas y toda otra suma que se pague a beneficiarios del extranjero calificarán como intereses en tanto constituyan pagos adicionales al interés pactado por el financiamiento que se paga al beneficiario del exterior. En otras palabras y únicamente para la Ley del IR, debe existir el pago de intereses y de forma adicional el pago de otros conceptos vinculados al financiamiento a un mismo sujeto a fin de que esos otros conceptos, incluyendo la comisión, califiquen como interés.

En similar sentido se ha manifestado el Tribunal Fiscal cuando en su resolución N° 04090-8-2015 ha establecido que “[...] se puede afirmar que todos los pagos vinculados con la obtención y cancelación de los financiamientos califican como un único concepto de gastos por intereses [...]”.

En consecuencia, considerando que los intereses generados por el pasivo de acuerdo con la NIIF 16 no constituyen intereses legales que provienen de una obligación de pago contractual suscrita por ambas partes y tampoco son pagos adicionales que provienen de un financiamiento o contrato de préstamo -en el sentido descrito para la Ley del Impuesto a la Renta-; dicho reconocimiento de pasivo por la NIIF 16 que no tiene efecto tributario en el cálculo del Impuesto a la Renta.

4.1.5 Límite de financiamiento EBITDA, vigente desde año 2021

A partir del presente año, se encuentra vigente la limitación de los financiamientos de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo N° 1424 y su Única Disposición Complementaria Modificatoria. El límite establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del IR señala que no serán deducibles los intereses netos en la parte que excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior.

La ley del Impuesto a la renta ha definido al EBITDA como la “Renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización”. Si bien, se quedó en emitir un reglamento para esta nueva regla de deducción de intereses, a la fecha no se ha emitido norma alguna.

No obstante, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1424 -basado en la Acción 4 del plan BEPS- ha señalado que “Se ha optado por tomar el EBITDA dado

que este refleja qué tan rentable es un negocio sin verse afectado por los intereses, depreciaciones y amortizaciones. Asimismo, se propone que este EBITDA sea construido sobre base tributaria a fin de evitar que sea manipulado para incrementar el límite” (Énfasis agregado).

Por lo tanto, se puede concluir que, mientras no exista una norma expresa que establezca un tratamiento particular para la determinación del EBITDA, cada uno de sus componentes debe ser determinado de acuerdo con su tratamiento tributario, esto es, de acuerdo a lo desarrollado por la Ley del IR.

En este sentido, de acuerdo con lo señalado al inicio de la presente sección, si bien existen argumentos para reconocer la amortización por derecho de uso y los intereses implícitos del arrendamiento operativo para la determinación del EBITDA, existen mayores dudas sobre los resultados generados (gasto o ingreso) por diferencia en cambio que genera el pasivo de arrendamiento por NIIF 16.

Una consideración adicional para el análisis es que también existe diferencia en cambio por los pagos efectivos realizados al arrendador; en este sector, los pagos son realizados a sujetos no domiciliados y en mayor parte son acuerdos de pago a mediano/largo plazo con lo que genera una diferencia en cambio importante.

A efectos de dilucidar si la diferencia de cambio asociada al pasivo NIIF 16 debe computarse para efectos del IR es necesario desarrollar el tratamiento que le otorga la Ley que regula dicho impuesto.

Así, el artículo 61 de la Ley del IR establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Fluye del párrafo anterior que las diferencias de cambio pueden aumentar (i.e., diferencia neta positiva) o disminuir (diferencia neta negativa) la renta neta de una compañía cuando sean originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o se produzcan por razones de créditos obtenidos para financiarlas.

Respecto a la diferencia de cambio negativa, el Tribunal Fiscal ha enfatizado que, si bien la Ley del IR reconoce que afectará los resultados del ejercicio, esta no tiene naturaleza de gasto. Así, mediante la RTF N° 01003-4-2008 se estableció lo siguiente:

(...) [S]in embargo al generarse tal diferencia en un ajuste por efecto de la variación de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener fuente o rentas gravadas, carecen de naturaleza de gasto como lo define el artículo 37° de la Ley, constituyendo en realidad, la diferencia negativa, una pérdida deducible para efectos tributarios (Énfasis agregado).

En el mismo sentido, mediante la RTF N° 2760-5-2006³, el Tribunal Fiscal señaló que la ganancia por diferencia de cambio no califica como un ingreso, “en tanto constituye un ajuste contable”, que resulta luego de compensar las evaluaciones y revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio para obtener al cierre del ejercicio una diferencia neta de cambio positiva.

Como puede apreciarse, si bien la diferencia de cambio puede incidir en la determinación de la renta neta, no tiene naturaleza de gasto, si es diferencia neta negativa, ni de ingreso, en caso sea diferencia neta positiva, de acuerdo al criterio desarrollado por el Tribunal Fiscal.

En ese orden de ideas, es importante tomar en cuenta que la Ley del IR al permitir que la diferencia de cambio incida en la determinación de la renta (como ganancia o pérdida) tiene dos objetivos:

1. “constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un periodo”.
2. “medir el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa”.

De lo expuesto en los párrafos anteriores, somos de la opinión que existen dos interpretaciones respecto a si la diferencia de cambio asociada al pasivo NIIF 16 debe computarse para efectos tributarios:

Interpretación literal:

³ Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

Como hemos mencionado, la diferencia de cambio es computable para la determinación de la determinación de la renta neta cuando se originen “por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada”.

Interpretando la disposición anterior, el Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 08678-2-2016⁴ concluyó que, “se entiende que el resultado de la operación de la que se deriva la diferencia de cambio debe encontrarse gravado, para lo cual, es necesario acreditar la vinculación directa de dicha “operación” (productora de diferencia de cambio) con éste” (Énfasis agregado).

Agrega que, “solo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable (...), en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexo con una potencial renta gravada. En efecto vincular la diferencia de cambio con dicha operación equivale a verificar lo que ordena la ley”⁵. En ese orden de ideas, “la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta si y solo si la operación de la que resulte esté involucrada en la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. (...)”.

Con base en el criterio desarrollado en los párrafos precedentes, puede concluirse que, de acuerdo con el Tribunal Fiscal, la diferencia de cambio será computable para efectos del IR cuando la operación que la origina cumpla con el principio de causalidad, esto es, que esté relacionada con la obtención de una potencial renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora de dichas rentas.

Así pues, a partir de una interpretación literal del citado criterio, resulta claro que lo relevante para determinar si una diferencia de cambio incide en la determinación de la renta neta es analizar la causalidad de la operación que la origina.

De esta manera, en el caso de la diferencia de cambio generada por el pasivo NIIF 16, esta será computable para efectos del IR cuando el arrendamiento operativo que la origina cumpla con el referido principio de casualidad. Por el contrario, si el arrendamiento no estuviera relacionado con la generación de rentas gravada ni con el

⁴ Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

⁵ “Así, por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas” (Pie de página N° 12).

mantenimiento de la fuente, dicha diferencia no sería computable para efectos del impuesto.

En otras palabras, como consecuencia de la aplicación de la NIIF 16 se reconocerá un pasivo por el arrendamiento operativo que, a su vez, genera una diferencia de cambio (ganancia o pérdida). Así pues, si el arrendamiento que genera la diferencia de cambio cumple con los criterios señalados por el Tribunal Fiscal, esta deberá computarse para efectos del IR bajo esta primera interpretación, lo que como efecto permitirá considerarlo para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta y, por consecuencia, del EBITDA.

Adicionalmente, esta primera postura estaría acorde con una de las finalidades de computar las diferencias de cambio, esto es, “medurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa”. Justamente, uno de los objetivos de la NIIF 16 fue, precisamente, que los arrendamientos operativos tengan incidencia en el patrimonio de la Compañía al reflejarse en el Estado de Situación Financiera. Consiguientemente, a fin de medurar el impacto de la volatilidad monetaria, la diferencia de cambio asociada al pasivo NIIF debería computarse para efectos del IR y por lo tanto para el EBITDA.

Interpretación sistemática y teleológica:

Si bien de una lectura literal del artículo 61 de la Ley del IR, se puede sostener que la diferencia de cambio asociada al pasivo NIIF 16 podría computarse para efectos del IR y, en ese sentido, incidir en el EBITDA de las empresas, consideramos que para llegar a una conclusión coherente con la regulación del IR deben evaluarse dos aspectos adicionales: (i) ¿Es realmente el arrendamiento el que origina la diferencia de cambio?; y, (ii) ¿Sería adecuado computar la diferencia de cambio para efectos de la determinación de la renta neta imponible que es el punto de partida para el EBITDA tributario?

Con relación a la primera cuestión, conforme hemos señalado, por la aplicación de la NIIF 16, los arrendamientos operativos se reconocerán como un activo por derecho de uso en el Estado de Situación Financiera y; a su vez, se reconocerá un pasivo que generará intereses implícitos y una diferencia de cambio (ganancia o pérdida).

No obstante, para efectos tributarios, el arrendamiento no sigue el referido tratamiento, por el contrario, el costo del arrendamiento se reconocerá como un gasto imputable conforme al devengo definido en el artículo 57 de la Ley del IR. En efecto,

para propósitos de la Ley del IR, debe quedar claro que tanto el pasivo NIIF 16, así como los intereses implícitos y diferencia de cambio son figuras contables que, en rigor, no tendrían efectos tributarios.

Siendo esto así, bajo esta segunda lectura, la diferencia de cambio no se generaría por el arrendamiento sino por el pasivo, que únicamente tiene efectos contables. Por lo tanto, dado que, para efectos tributarios, el arrendamiento no genera la diferencia de cambio, esta no debería computarse para efectos de la determinación de la Ley del IR.

Precisamente, conforme refiere el artículo 33 del Reglamento de la Ley del IR “la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta” (Énfasis agregado).

Como se puede observar, mientras que de acuerdo con la NIIF 16 (norma contable) el reconocimiento del costo del arrendamiento generará un pasivo y, con ello, intereses implícitos y la diferencia de cambio; conforme a la Ley del IR se reconocerá un gasto que, naturalmente, no genera intereses ni la referida diferencia de cambio. En ese sentido, la diferencia de cambio sería una diferencia permanente en la determinación de la renta neta contable y tributaria, esto es, que, para efectos tributarios, la diferencia de cambio asociada al pasivo NIIF 16 no tendrá incidencia en la renta neta sobre la que se calculará el IR y por tal motivo del EBITDA.

El Tribunal Fiscal ha destacado en reiterados pronunciamientos las diferencias entre el tratamiento tributario y contable de las operaciones. Así, mediante la RTF N° 8331-3-2003, se hizo énfasis en las diferencias entre en el tratamiento contable de la amortización de activos y su tratamiento tributario. Esta resolución refirió textualmente lo siguiente:

Que, en aplicación de las normas tributarias, los contribuyentes pueden optar por amortizar el valor de los activos intangibles en un solo ejercicio, dicha amortización implicaría la reducción de la utilidad o del resultado del ejercicio, que implica además una reducción del patrimonio tributario en el mismo monto, ello en virtud a que la cuenta “Resultados del Ejercicio” forma parte del patrimonio del balance.

Que, sin embargo, contablemente, este intangible aún debe ser amortizado durante la vida útil esperada y de acuerdo con su estimación

de valor de recuperación económica, lo que trae como consecuencia que el balance general muestre al final del ejercicio gravable, el valor en libros de dicho activo, cuenta que por ser no monetaria estará sujeta a ajuste por inflación.

Que al efectuarse el ajuste por inflación del activo intangible neto al final del ejercicio gravable, esta genera un REI positivo (ganancia), mientras que el ajuste del patrimonio reducido por efecto de la amortización, genera un REI negativo (gasto) que lo compensa, en este supuesto, al deducirse del Estado de Ganancias y Pérdidas (vía declaración), el ajuste por inflación del intangible neto, por efecto de la partida doble, también debe eliminarse el resultado negativo ocasionado en el patrimonio”.

Como puede advertirse, mientras que tributariamente el contribuyente puede deducir en un solo ejercicio el precio pagado por un intangible de duración limitada, contablemente el costo del activo se amortizará a lo largo de su vida útil, en aplicación de los criterios de la NIC 38. A tal efecto, contablemente se reflejará un activo por el intangible que, a su vez, puede generar una ganancia por el Resultado por Exposición a la Inflación (REI), toda vez que tributariamente ya se habría amortizado la totalidad del activo, el REI no debería tener incidencia para la determinación de la renta neta gravable con el IR.

Lo anterior, demuestra que el tratamiento de una misma operación puede ser distinto para efectos contables y tributarios y, por ende, sus efectos serán distintos. En el caso concreto, como hemos señalado, contablemente el arrendamiento operativo generará un pasivo y, a su vez intereses implícitos y una diferencia de cambio (ganancia o pérdida). No obstante, dicho tratamiento no deberá incidir tributariamente, puesto que, para el IR el costo del arrendamiento se reconoce como un gasto. Consiguientemente, bajo esta segunda postura, la diferencia de cambio no debería incidir en la determinación de la renta neta gravable con el IR puesto que, en rigor, no tiene efectos tributarios.

De acuerdo con todo lo expuesto, toda vez que, de acuerdo a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1424 -norma que introdujo el concepto de EBITDA tributario- este deberá calculado sobre valores tributarios, la diferencia de cambio asociada al pasivo NIIF no debería computarse para efectos del cálculo de la renta neta

imponible del Impuesto a la Renta que sirve como punto de partida para la determinación del EBITDA para efectos tributarios. Así las cosas, la diferencia en cambio que surja de la actualización del pasivo por arrendamiento de acuerdo a la NIIF 16 no tendrá efectos para la determinación del límite para la deducción de intereses a que hace referencia el inciso a del artículo 37 de la Ley del IR.

4.1.6 La NIIF 16 y la base imponible del ITAN

Mediante la Ley No. 28424 (en adelante, “Ley del ITAN”) se creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante, “ITAN”). La primera aproximación al contenido de este impuesto se encuentra en el artículo 1 de la citada ley, el cual señala que: (a) el ITAN es aplicable a los sujetos que generen renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta (IR), (b) el impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior y, (c) que la obligación del impuesto surge el 1 de enero de cada ejercicio. En otras palabras, el primer artículo se encarga de definir los elementos subjetivo, temporal y objetivo de la hipótesis de incidencia del ITAN.

El presente capítulo tiene como objetivo desarrollar los alcances del último elemento; es decir, el elemento objetivo. En concreto, se analizará si los cambios en el tratamiento contable de los arrendamientos introducidos mediante la Norma Internacional de Información Financiera 16 (en adelante, “NIIF 16”) tuvo algún impacto para la determinación de la base imponible (elemento objetivo) del referido impuesto.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley del ITAN:

“La base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta [...]” (el énfasis es nuestro).

Conforme se puede apreciar, la Ley del ITAN señala textualmente que para fines de la determinación del Impuesto, se deberá tomar en consideración el valor de los activos netos consignados en balance general cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior.

Una primera lectura del citado artículo parece indicar que la Ley del ITAN realiza una remisión total a la información consignada en el balance general, es decir adoptaría un criterio contable. En otras palabras, a priori, la base imponible del ITAN sería equivalente al valor de todas las cuentas registradas en el activo del mencionado estado

financiero sin necesidad de distinguir si, en efecto, la naturaleza de tales cuentas corresponde a la de un verdadero activo.

Sobre este punto, Tulio Tartarini y Rosa Chevarría señalan que, adoptar esta primera lectura implicaría aceptar que dicho estado financiero determine “[...] dos aspectos esenciales para la aplicación del tributo: el concepto de activo (el que, por lo demás ni la Ley ni el Reglamento definen) y, el valor al cual dicho activo es medido [...] (Tartarini y Chevarría, 2015, 14-20).

Precisamente, la consecuencia de adoptar esta postura es que no sería necesario definir qué se entiende por “activos netos” ni determinar cuál sería el modo de medición de tales activos en la medida que, bastaría con remitirse a la información consignada en el balance general.

La Administración Tributaria (Sunat) parece haber adoptado esta postura a través del Informe No. 232-2009 y 054.2021. El informe 232-2009 textualmente señala lo siguiente:

“[...] Que para establecer la base imponible del ITAN, se toma como punto de partida el monto total del “activo neto según el balance general”, expresión que no se encuentra definida en norma tributaria alguna, sino que se trata de un concepto que debe estimarse conforme con las normas y principios contables aplicables en el Perú [...]” (el énfasis es nuestro).

Nuevamente, una primera lectura del citado párrafo parece indicar que la base imponible del ITAN es equivalente al valor de los activos consignados en el “balance general” y, en todo, ante una duda interpretativa, se deberá seguir el concepto contable de “activo”.

Por su parte, el informe 054-2021 señala lo siguiente:

“[...] Atendiendo a la dinámica del Plan Contable General Empresarial, el asiento contable de un arrendamiento operativo, en aplicación de lo dispuesto en la NIIF 16, tendría que considerar cargos a la cuenta 32 Activos por derecho de uso, subcuenta 323 Propiedad, planta y equipo – Arrendamiento operativo.

De lo antes señalado, se tiene que, contablemente, existe un efecto de incremento en el saldo del activo neto por el reconocimiento del derecho de uso del activo, así como

un efecto de decremento o disminución en el saldo del activo neto cuando se realice el reconocimiento de la depreciación del derecho de uso del activo.

En este orden de ideas, siendo que en el caso del ITAN el activo neto a considerar para determinar su base imponible es el determinado de acuerdo con las normas y principios contables, se debe incluir en esta los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo [...]”

Bajo tales premisas, consideramos que existen, al menos, tres posturas respecto a si el derecho de uso proveniente de un arrendamiento registrado como un activo en el balance general debe considerarse como parte de la base imponible del ITAN.

4.1.6.1 Remisión expresa al balance general

La primera postura consiste en afirmar que, en la medida que este concepto se encuentra registrado en la cuenta del activo del estado de situación financiera, deberá incluirse en la base imponible del ITAN.

Esta afirmación encuentra sustento en el siguiente razonamiento. El primero es que mediante el artículo 4 de la Ley del ITAN se señala que la base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general. Esto último, sumado a que el derecho de uso no se encuentra dentro de los conceptos deducibles de la base imponible previstos en el artículo 5, llevaría a afirmar que debe incluirse para el cálculo del tributo.

El argumento anterior se vería reforzado en el hecho que, la SUNAT parecería haber adoptado tal postura en el Informe 232-2009.

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra opinión esta postura no es correcta debido a que es insuficiente. El propio informe de SUNAT señala que, el monto total del activo neto según el balance general se toma solo como un punto de partida del análisis.

En ese sentido, la información del balance deberá ser analizada bajo las disposiciones de las normas relativas del ITAN y, deberá evaluarse si los conceptos incluidos en la cuenta del activo realmente responden a la naturaleza de un verdadero activo. Los argumentos en contra de esta posición han sido desarrollados en detalle en los apartados 2.2.1. y 2.2.2 del presente capítulo.

En suma, el hecho de que el derecho de uso esté consignado en el balance como un activo no resulta suficiente para afirmar que deba incluirse en la base imponible del ITAN.

A mayor detalle, veamos las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal N° 05455-8-2017 y N° 00455-8-2020, en las que se estableció que “(...) las variaciones que surgen como consecuencia de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico durante el transcurso de la vida del mismo, si bien procuran reflejar el valor real de dicho activo, constituyen el resultado de una base contable de medición distinta al costo o valor histórico, por lo que lo alegado por la Administración en sentido estricto carece de sustento (...)”.

Si bien este criterio no resulta relevante para el caso bajo análisis considerando que el Reglamento de la Ley del ITAN establece claramente que los activos netos se deben medir de acuerdo con su valor histórico y la NIIF 16 no propone un concepto de valor razonable, consideramos relevante revisar los argumentos de la Sunat expuestos en resoluciones que tratan sobre la materia.

Así, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05455-8-2017 se señaló que “(...) la Administración dejó constancia del citado estricto, y concluyó que acorde con la regulación del Impuesto Temporal a los Activos Netos, este tributo grava los activos netos según el balance general, lo cual debe interpretarse de acuerdo con las normas y principios contables aplicables en el Perú, en este sentido afirma que los activos deben reconocerse por los valores que figuran en el estado de situación financiera” (Énfasis agregado).

Por su parte, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00992-3-2018 se señaló “Que la Administración refiere que reparó la deducción a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN de 2012, por el monto ascendente a S/ 84 983 000,00 correspondiente al Ajuste de activo fijo a valor de tasación y al de Depreciación del ajuste del activo fijo a valor de tasación, toda vez que para determinar la base imponible del ITAN corresponde considerar el monto de los activos netos consignados en el Balance General al cierre del ejercicio, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en el caso de autos, los ajustes del activo fijo y su depreciación a valor de tasación, efectuados con oportunidad de la implementación de las NIIFs a su contabilidad, no se encuentran

comprendidos como deducción a la base imponible del ITAN, según lo dispuesto por el artículo 5 de la referida ley” (Énfasis agregado).

De las resoluciones citadas, nos queda preguntarnos si la base imponible del ITAN está conformada por todos los conceptos comprendidos en el balance general de acuerdo con la implementación de las NIIF y, por consiguiente, reconocer como parte de su base imponible al activo por derecho de uso de un arrendamiento operativo de acuerdo a la NIIF 16.

Una primera respuesta se encuentra del análisis de la Administración Tributaria en sus informes 232-2009 y 054-2021. En esos informes, no se analiza un componente del costo histórico de los activos fijos, algo que ella misma ha concluido en su informe 007-2018 en el que señala lo siguiente:

[...]En consecuencia, tratándose de una empresa que, en aplicación de las normas contables, tenga que contabilizar sus activos fijos utilizando una base de medición diferente al costo histórico inicial, para la determinación de la base imponible del ITAN:

a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos.

b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables. [...]

En conclusión, si bien los ajustes por NIIF 16 generan activos que se consignan en el balance general y constituyen un punto de partida para la elaboración del cálculo del ITAN, éstos no constituyen costo histórico porque surgen de la aplicación de normas contables.

4.1.6.2 Definición de arrendamiento bajo las normas contables

Una segunda postura consiste en afirmar que, el derecho de uso proveniente de un arrendamiento debe ser incluido en la base imponible del ITAN, debido a que, de acuerdo con las normas contables, en específico, la NIIF 16, es considerado como un activo.

Como primer comentario, tal afirmación resulta inexacta pues, de acuerdo con el párrafo B5 de la NIIF 16, los arrendamientos de corta duración y, aquellos en los que el activo subyacente sea de bajo valor, no se registrarán como activos. Es decir, incluso bajo la NIIF 16, no todos los arrendamientos se registrarían como un activo. Esta diferenciación, supondría un primer obstáculo pues, la base imponible del ITAN estaría sometida a análisis individual de cada contrato de arrendamiento para determinar, si es que califica como activo o no, lo cual iría contra el principio de predictibilidad de los contribuyentes al momento del cálculo del impuesto.

Con base en dicho contexto, en nuestra opinión esta postura tampoco resulta correcta, debido a sus fundamentos. Asimismo, adoptar esta postura (y la primera) conlleva una serie de problemas de aplicación.

Al respecto, esta postura parte definir a los arrendamientos de conformidad con las normas contables. Sobre este punto, conforme señalamos en el apartado 2.3. el papel de los criterios contables en el Derecho tributario se encuentra sometido a estrictas limitaciones y criterios para su aplicación.

Así pues, el uso de las normas contables encuentra su primer límite en el principio de Reserva de Ley. De acuerdo con este principio, ninguna norma que no sea una ley o, en caso de delegación, un Decreto Legislativo, podrá definir los elementos de la hipótesis de incidencia del tributo. En ese sentido, utilizar la definición de arrendamiento prevista en la NIIF 16 supone una vulneración del referido principio en la medida que, el elemento objetivo (base imponible) se encontraría sujeto a lo que señale una norma contable, lo cual resulta ilegal.

De igual forma, señalamos que la aplicación de las normas contables depende de una remisión, expresa o implícita de una norma tributaria e, incluso en estos casos, la aplicación de las normas debe estar restringida a aquellos ámbitos delegados.

En efecto, si bien el artículo 4 de la Ley del ITAN delega parcialmente, la determinación de la base imponible a los criterios contables; esta delegación se limita a utilizar como punto de partida la información del balance general y, debido al vacío de las normas jurídicas, se podrá utilizar para dotar de contenido al término “activo neto”. Por lo tanto, utilizar las normas contables para definir el término arrendamiento supone una extralimitación de la delegación. En otras palabras, la Ley del ITAN no autoriza que se aplique la NIIF 16 para definir el concepto de arrendamiento.

Relacionado a este último, también señalamos que la aplicación de las normas contables es supletoria a las normas tributarias y, en general al Derecho común. Precisamente, el arrendamiento es un concepto que se encuentra definido en el Código Civil peruano; por consiguiente, antes de aplicar una norma contable, se debería utilizar la definición legal.

En conclusión, no es correcto utilizar las normas contables para definir si el derecho de uso proveniente del arrendamiento es un activo o no. Un correcto análisis debería utilizar los conceptos y definiciones previstas en las fuentes del derecho, como las normas de Derecho común antes de utilizar las normas contables.

Por otro lado, desde un punto de vista práctico, considerar que el derecho de uso proveniente de un arrendamiento debe ser considerado en la base imponible del ITAN conlleva serios problemas de aplicación.

El primero, lo hemos mencionado al inicio de este apartado. Como señalamos previamente, incluso la NIIF 16 distingue diferentes tipos de arrendamientos, cada uno con tratamientos contables distintos. Así pues, los arrendamientos de corta duración y aquellos con un subyacente de bajo valor, no serán registrados como activo.

Al respecto, nos preguntamos ¿Cambia la naturaleza de un arrendamiento el plazo o el valor del bien arrendado?

Desde una óptica económica, probablemente sí. El arrendamiento de bienes con un gran valor y por una larga duración probablemente responda a que el arrendatario los utilice de forma permanente. Esto último, sumado a que algunos contratos incluyen cláusulas que extienden los derechos que el arrendatario tiene sobre el bien, hace que, en algunos casos, el derecho de uso se asemeje más a un derecho de propiedad. Sin embargo, en otros casos, un arrendamiento con un corto plazo probablemente responda a una necesidad concreta y eventual y, sea completamente distinta a un derecho de propiedad.

En efecto, en el primer caso, el derecho a usar el bien arrendado se asimila a un activo; pues es un recurso de larga duración que será utilizado en las operaciones para generar un rédito, mientras que en el segundo caso no.

Sin embargo, desde un punto de vista jurídico, un largo plazo de duración o el valor de las prestaciones no cambia para nada la estructura de la operación. Esto último será analizado con detenimiento en el siguiente apartado.

En suma, si se aplicase la NIIF 16, en primer lugar, existiría un tratamiento distinto dependiendo de las condiciones del arrendamiento; lo cual permitiría que los contribuyentes modifiquen las condiciones de estos pactos a fin de evitar que dichos contratos sean considerados como un “activo”. En definitiva, esto genera una incertidumbre para el contribuyente y, para la Administración Tributaria para la determinación de la base imponible del ITAN.

Como segundo punto, el término arrendamiento bajo los alcances de la NIIF 16 es un concepto mucho más amplio que el concepto jurídico. Así pues, de acuerdo con la norma contable, un contrato califica como uno arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación.

Desde un punto de vista jurídico, hay diversas categorías que calzan, en mayor o menor medida, bajo dicha descripción. Solo a modo de ejemplo, se enmarcarían bajo dicho concepto, los contratos de usufructo oneroso⁶ o un contrato de superficie⁷, definidos por el Código Civil.

En ese sentido, en caso se aplique la NIIF 16, se generaría la incertidumbre de, si todo contrato que se subsuma en la definición de arrendamiento de la norma contable deberá ser considerado para la determinación de la Base Imponible del ITAN, o si, por el contrario, solo se debería considerar los contratos definidos como arrendamiento bajo el Código Civil.

Por último, también existiría un problema con relación a la depreciación y/o amortizaciones. Al respecto, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley del ITAN, se admitirán las deducciones por depreciación o amortización admitidas por la Ley del IR. Cabe recordar que las depreciaciones se admiten para los bienes constitutivos del activo fijo, mientras que las amortizaciones se admiten para los intangibles de duración limitada, de acuerdo con los términos de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁶ **Artículo 999°.**- El usufructo confiere las facultades de usar y disfrutar temporalmente de un bien ajeno. Pueden excluirse del usufructo determinados provechos y utilidades. El usufructo puede recaer sobre toda clase de bienes no consumibles, salvo lo dispuesto en los Artículo 1018° a 1020°.

⁷ **Artículo 1030°.**- Puede constituirse el derecho de superficie por el cual el superficiario goza de la facultad de tener temporalmente una construcción en propiedad separada sobre o bajo la superficie del suelo. Este derecho no puede durar más de noventa y nueve años. A su vencimiento, el propietario del suelo adquiere la propiedad de lo construido reembolsando su valor, salvo pacto distinto.

Al respecto, nótese que el derecho de uso del arrendamiento no es propiamente, ni un activo fijo, ni un intangible. De hecho, el párrafo 3 de la citada norma contable, señala expresamente sus disposiciones no son aplicables para: (i) los acuerdos de concesión de servicios, (ii) licencias de propiedad intelectual, (iii) derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38: Activos Intangibles, entre otras.

En ese sentido, no se podrían aplicar ni depreciaciones ni amortizaciones y, por tanto, el valor del derecho de uso se mantendría constante a lo largo de la duración del contrato que es algo que la Administración Tributaria ya ha confirmado en su informe 054-2021.

Incluso, si se tratara de asimilar el derecho de uso proveniente del arrendamiento a los intangibles de duración bajo la Ley del IR a fin de, esta interpretación no resultaría válida. Al respecto, el artículo 4 (inciso g) de la Ley del IR señala que se admite la amortización de llaves, marcas patentes procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos similares. Conforme se puede apreciar, el derecho de uso proveniente del arrendamiento no es similar a ninguno de los mencionados por la Ley; por consiguiente, sería complicado admitir su amortización, más aún cuando no se otorgaría dicho tratamiento para efectos del cálculo del IR⁸.

Se debe tener en cuenta, además, que en el supuesto que el arrendamiento se realice entre dos entidades domiciliadas en el país, entonces estaríamos en una situación en la que el arrendador está sujeto al pago del ITAN por el valor de los activos de su propiedad y que están en arrendamiento, y, por otro lado, el arrendatario estaría sujeto al pago del ITAN por el valor presente del contrato de arrendamiento que genera el activo por derecho de uso.

Desde nuestro punto de vista, estas incoherencias responden al hecho de aplicar una norma contable de manera directa, de tal manera que se rompe con el orden y coherencia propia del Derecho tributario. En otras palabras, esta área del derecho no ha

⁸ Al respecto, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento dispone que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software). Agrega que no se consideran activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill). En ese sentido, si bien extiende a otros supuestos, ninguno se asemeja al derecho de uso de un arrendamiento.

previsto que los arrendamientos tengan el tratamiento de un activo y, por tanto, considerarlos como tal genera diversas contradicciones e incoherencias conforme se ha descrito.

En conclusión, podemos señalar los siguientes puntos:

- (i) No es adecuado interpretar el término arrendamiento de conformidad con las normas contables; en la medida que, la aplicación de estas normas se encuentra sujeta una serie de límites y principios, los cuales se estarían vulnerando.
- (ii) Considerar a los arrendamientos como parte del cálculo de la base imponible del ITAN conlleva una serie de problemas en su aplicación.

4.1.6.3 Definición de arrendamiento bajo las disposiciones del Código Civil

De acuerdo con la tercera postura, el derecho de uso proveniente del arrendamiento que, de acuerdo con la NIIF 16, se registre como un activo en el balance general no debe incluirse en la base imponible del ITAN, debido a que, de acuerdo con la noción de arrendamiento del Código Civil peruano, este contrato no tiene la naturaleza de un activo.

Conforme se ha señalado en los apartados anteriores, en nuestra opinión, en la medida que el concepto de activo no ha sido definido por las normas tributarias, ni por alguna otra de Derecho común, resulta válido acudir a los criterios contables para dotar de contenido a este concepto.

Sin perjuicio de ello, también se ha sostenido que la aplicación de las normas contables es supletoria y subordinada al ordenamiento jurídico en general. En ese sentido, para determinar si un concepto específico califica dentro de la definición de activo, en primer lugar, se deberá analizar si alguna norma tributaria define este concepto, de no ser así, deberá acudirse a normas de Derecho común (por ejemplo, Código Civil) y, solo en caso de que dicho concepto no hubiera sido definido por el derecho, se podrá acudir a otras fuentes.

Por consiguiente, a fin de determinar si un arrendamiento califica como un activo, no se deberá acudir a las normas contables (i.e. como la NIIF 16), en la medida que el arrendamiento es una categoría jurídica propia del derecho civil y, que se encuentra definida por el Código Civil.

Así pues, el arrendamiento es un contrato. De acuerdo con el Código Civil, un contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial. No obstante, según la doctrina, el contrato también puede ser entendido como la relación jurídica que se crea en virtud del acuerdo (i.e. relación contractual). Asimismo, la relación jurídica está compuesta por una parte activa y otra pasiva, cada una con una serie de obligaciones y derechos asignados.

Bajo dicho contexto, el artículo 1666 del Código Civil señala que, “[...] por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida [...]”.

De lo anterior, podemos afirmar que un arrendamiento es una relación jurídica patrimonial compuesta por un sujeto activo (arrendador) y, un sujeto pasivo (arrendatario). Cada parte cuenta con una serie de obligaciones y derechos como parte de la relación jurídica. En esa línea, el derecho de uso es solo uno de los derechos del arrendatario.

Una vez delimitado el concepto de arrendamiento y derecho de uso de acuerdo con el Código Civil, el siguiente paso es analizar si es que, el derecho de uso proveniente de un arrendamiento que se registra en el activo del balance general de acuerdo con la NIIF 16 califica como un activo y, por tanto, determinar si deberían integrar la base imponible del ITAN.

Es necesario recordar que se la definición de activo cuenta con tres elementos: (i) es un recurso (bien o derecho); (ii) mediante el cual se busca obtener un rédito futuro y, (iii) sea una manifestación del patrimonio del contribuyente.

El derecho de uso cumple con el primer requisito, en la medida que es, precisamente, un derecho. No obstante, en nuestra opinión, este derecho no cumple, como regla general, con los dos siguientes requisitos.

Respecto al segundo elemento, consideramos que un arrendamiento no necesariamente estará dirigido a la obtención de un rédito futuro. Ello, dependerá de quien sea el arrendatario, el fin al que lo destine, el tipo de bien, entre otros factores. Así pues, habrá casos en los que no cabe duda de que el bien arrendado está dirigido a generar un rédito; por ejemplo, el arrendamiento de los aviones para la operación de una aerolínea. Sin embargo, existen otros casos en los que, el arrendamiento responde a una necesidad interna de la empresa; por ejemplo, el alquiler de máquinas de masajes para el

descanso de sus trabajadores. En suma, no es posible afirmar que se cumple con este criterio en todos los casos.

Con relación al tercer elemento, conviene recordar lo señalado por el Tribunal Constitucional respecto a los alcances del ITAN. La Sentencia recaída en el expediente No. 3797-2006 indica que, de “[...] lo señalado por la Ley 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, se desprende que, por su propia naturaleza, este impuesto comparte la característica de patrimonial, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad, y es bajo este presupuesto que se analiza el caso en cuestión [...]” (énfasis agregado)

Conforme se puede apreciar, el patrimonio está íntimamente relacionado con la propiedad. Teniendo ello en consideración, el derecho de uso proveniente de un contrato de arrendamiento, por regla general, no respondería a la definición de patrimonio; ello, debido a que se trata de un derecho temporal. Afirmar lo contrario, llevaría a considerar que cualquier derecho mediante el cual se transfiera el uso o, que suponga un aprovechamiento deba ser considerado como un tributo, lo cual no es correcto.

Al respecto, la sentencia recaída en el Expediente N° 02727-2002-AA, relacionado a la naturaleza del tributo predecesor del ITAN (el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos), ha señalado que “De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente, La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada” (Énfasis agregado).

Como se puede observar de las sentencias citadas, para el Tribunal Constitucional, los tributos como el ITAN se encuentran dirigidos a gravar manifestaciones de riqueza en el patrimonio expresada particularmente en la propiedad del contribuyente.

En esta línea, el artículo 923 del Código Civil establece que “La propiedad es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Debe ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la ley”. Por su parte, el artículo 1666 del mismo cuerpo normativo señala que “Por el arrendamiento el arrendador se

obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida”.

Como se puede apreciar de las citas bajo comentario, la propiedad es un conjunto de facultades sobre un bien que incluye usar, disfrutar e incluso disponer (llámese transferir); mientras que el arrendamiento únicamente representa el acto de ceder en uso temporalmente un bien a cambio de una contraprestación. No cabe duda que, en el marco de un arrendamiento operativo, las facultades sobre el bien son mucho menores en comparación a la obtención de la propiedad sobre el mismo bien.

Esta distinción incluso se hace evidente cuando en el parágrafo 62 de la NIIF 16 se señala que “Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo subyacente. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas a la propiedad del activo subyacente” (Énfasis agregado).

De igual forma que con el segundo elemento, la realidad económica permite que algunos contratos de arrendamiento se diseñen de tal manera que, en la práctica, el derecho de uso conferido se asemeje a un derecho de propiedad, en la medida que, el arrendatario cuenta con facultades adicionales al uso (por ejemplo, asunción de los riesgos del bien, denunciar el robo o pérdida del bien ante el poder judicial, contar con una opción de compra, entre otros). No obstante, en estricto, el derecho de uso tiene una naturaleza y alcance distinto que el derecho de propiedad.

Precisamente, existe un tipo de arrendamientos que, por su configuración, se asemeja a una transferencia de propiedad. Nos estamos refiriendo a los arrendamientos financieros; este tipo de contratos fue regulado por el Decreto Legislativo No. 299, mediante el cual se creó un régimen específico, distinto al régimen general del Código Civil. Una de las particularidades de este régimen es que los bienes que son objeto de arrendamiento financiero se consideran como activo fijo del arrendatario y, en ese sentido deberá estar representado en su balance general.

En resumen, por naturaleza, un arrendamiento es un contrato y, el derecho de uso tiene una naturaleza distinta a la de un activo. No obstante, la realidad económica, lleva a que en la práctica algunos arrendamientos estén diseñados de tal manera que, el derecho (control) sobre el bien amerite un tratamiento distinto. Precisamente, por eso se creó el

régimen del arrendamiento financiero, mediante el cual se dota de una regulación especial a este tipo de contrato.

En ese sentido, el hecho de que la NIIF 16 asimile el tratamiento de los arrendamientos operativos y financieros, no es suficiente para afirmar que, todos los arrendamientos tengan la naturaleza de un activo.

Esto último, sumado al hecho que no existe ninguna disposición legal expresa que otorgue un tratamiento especial a los arrendamientos operativos, nos lleva a concluir que, en primer lugar, por regla general no tienen la naturaleza de un activo y, por tanto, no deberían ser incluidos en la base imponible del ITAN.

Sin perjuicio de nuestra conclusión, resulta evidente que la falta de una definición legal de “activos netos”, genera una serie de problemas para los contribuyentes al momento de determinar la base imponible de este impuesto. En definitiva, la cuenta de activos en el balance está compuesta por una diversa lista de conceptos muy distintos unos a otros. Conceptos que, en algunas ocasiones ni siquiera responden al concepto de activo.

Precisamente, por ello compartimos la posición del ex magistrado del TC, Magdiel Gonzales Ojeda, quien mediante la Sentencia recaída en el expediente No. 3797-2006 manifestó que, “[...] debe incidirse en el hecho consistente en que la Ley del ITAN, no especifica qué cuentas del activo deben ser tomadas en cuenta para el cobro ya que el mencionado artículo 4° indica vagamente que, la base imponible está constituida por “los activos netos de las empresas [...] Por ello, soy de la consideración que es nuestro deber Exhortar al Congreso de la República para que mediante la norma correspondiente precise que activos del balance general deben ser considerados para efectos del pago del ITAN (por ejemplo caja y bancos, depósitos especiales para pago de intereses y dividendos, inversiones temporales, cuentas por cobrar, etc.)”.

En otras palabras, ante los constantes cambios de las normas contables, resulta necesario una norma expresa que detalle qué elementos del activo contable deberán considerarse para la determinación de la base imponible del ITAN.

No obstante, nosotros nos inclinamos por considerar los elementos expuestos en las normas civiles pues ante la ausencia de una definición en las normas tributarias le serían aplicables normas de otras ramas del derecho en tanto no la tergiversen, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Por todo lo expuesto, somos de la opinión que aun cuando por un arrendamiento operativo se registre un activo por derecho de uso, no corresponde considerarlo como base imponible del ITAN, en tanto que, por su naturaleza de tributo patrimonial, dicho impuesto se encuentra dirigidos a gravar la riqueza expresada en la propiedad del contribuyente y no en un “activo” que desde el punto de vista jurídico representa únicamente la cesión temporal de un bien.

Finalmente, una situación adicional se genera por el informe N° 054-2021 mencionado anteriormente. En efecto, las empresas que excluyeron de su base del ITAN el activo por derecho en uso amparadas en el Informe 007-2018 de la propia Administración Tributaria ¿Deberían pagar intereses y multas por las rectificatorias de las declaraciones del ITAN por los periodos 2020 y 2021?

De conformidad con el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses ni sanciones si la Administración Tributaria ha tenido duplicidad de criterio en aplicación de la norma y solo respecto a los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Esto es, en tanto determinadas actuaciones efectuadas y/o incurridas por las empresas (sea por el cálculo del ITAN 2020 y 2021, la configuración de infracciones, entre otros), se hubiera llevado acabo durante la vigencia de un criterio interpretativo de la propia Administración Tributaria, no se aplicarían multas e intereses respecto a las mismas, si con posterioridad se produce algún cambio interpretativo, dado que se entiende que las actuaciones citadas fueron inducidas a error por la propia Administración Tributaria.

También podemos mencionar otros casos vinculados a la aplicación del artículo 170 del Código Tributario como el permiso de pesca y su calificación como intangible. La Administración Tributaria emitió criterios contradictorios: materializados a través 2 informes:

Criterio 1: Informe 040-2007-SUNAT/2B0000 emitido 08-03-2007; “Intangible duración limitada”; en donde nos menciona lo siguiente:

“El pago efectuado por la adquisición del derecho de permiso de pesca para la operación de embarcaciones pesquera de bandera nacional, a opción del contribuyente, podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años o considerarse como gasto (...)”.

Criterio 2: Informe 010-2011-SUNAT/2B0000 emitido 27-01-2011; “Intangible duración ilimitada”; en donde nos menciona lo siguiente:

“Para fines del impuesto a la Renta, en ningun caso es posible que el arrendatario amortice el valor del permiso de pesca debido a que se trata de un intangible de duración ilimitada. (...)”

Déjese sin efecto el criterio contenido en la conclusión del Informe N° 040-2007-SUNAT/2B0000”.

Sin embargo, la dualidad de criterio no impedía que la Administración Tributaria formulara reparos en virtud del nuevo criterio e incluso respecto a periodos anteriores a la fecha de emisión de este nuevo criterio.

No obstante, la Corte Suprema mediante la Casación N° 3331-2017, publicada el 4 de octubre de 2018; le ha dado la razón al contribuyente al señalar que el Permiso de Pesca es un intangible de naturaleza limitada por las disposiciones de la Ley General de Pesca y su Reglamento. Dicha Casación señala la imposibilidad de aplicar “retroactivamente” un criterio administrativo contradictorio a uno previamente adoptado.

Al respecto, la Corte Suprema ha mencionado que “ambos criterios constituyen interpretaciones de la Administración Tributaria, por lo tanto, el nuevo criterio no puede aplicarse de forma retroactiva a hechos acaecidos antes de su entrada en vigor”. Para ello, la Corte Suprema tomó como fundamento:

- El principio de predictibilidad, reconocido en la LPAG N° 27444; y
- La teoría de los hechos cumplidos, reconocida en la Constitución Política del Perú.

Finalmente, considerando que los fundamentos de la Corte Suprema tienen un sustento constitucionalmente reconocido; para nuestro caso el cambio de criterio respecto a la Base del ITAN nos da los fundamentos para considerar que, a partir de la fecha, será discutible que la Administración Tributaria pueda aplicar “retroactivamente” un nuevo criterio que contradice un criterio anterior.

CONCLUSIONES

1. El gasto generado por la “depreciación” del derecho de uso no es deducible como depreciación del activo fijo ni como amortización de un intangible. El importe que es deducible es aquel que corresponda a las cuotas efectivamente devengadas en un ejercicio fiscal y que se encuentren en sus contratos de arrendamiento. En caso el arrendador sea un sujeto no domiciliado en el país, se debe verificar que las cuotas se encuentren efectivamente pagadas.
 - 1.1 La NIIF 16 establece el concepto de “depreciación” del activo por derecho de uso reconocido en los Estados Financieros. No obstante, este término no implica, para efectos tributarios, que el activo por derecho de uso deba ser considerado un bien del activo fijo y, por tanto, su depreciación ser deducible como gasto para efectos del Impuesto a la Renta.
 - 1.2 En línea con lo mencionado anteriormente, el activo por derecho de uso tampoco debe ser considerado como un activo intangible porque no puede ser identificable y no hay un precio pagado por tal derecho.
2. Acerca de la aplicación de la limitación de intereses de financiamiento vigente en 2021, consideramos que la amortización del activo por derecho de uso y el interés financiero relacionado al pasivo por el arrendamiento (ambos reconocidos por la NIIF 16) no deben ser considerados en la renta neta imponible que sirve como punto de partida para el cálculo del límite del 30% del EBITDA tributario.
3. Acerca de la generación de las diferencias de cambio al momento de actualizar el pasivo (en moneda extranjera) por arrendamiento según la NIIF 16, consideramos que no debería tener efectos tributarios, en función a la RTF N° 08678-2-2016.
4. Respecto al cálculo del ITAN en aquellas empresas del sector aeronáutico que registraron el activo por derecho de uso, el informe 054-2021 emitido por la Administración Tributaria, podrían generar contingencias por el tributo declarado

en los años 2020 y 2021. Al respecto, las empresas del sector tendrían las siguientes opciones:

- 4.1 Rectificar su declaración de ITAN y pagar el tributo, multas e intereses. El tributo omitido en esos años no es recuperable como crédito contra el Impuesto a la Renta pero si puede ser considerado como gasto deducible en el año a que corresponde su determinación, conforme al informe 034-2007 emitido por la propia Administración Tributaria.
 - 4.2 No rectificar sus declaraciones juradas del ITAN y en caso la Administración Tributaria fiscalice dichos años, entrar a un proceso contencioso. A favor de la posición de los contribuyentes está el informe 007-2018 que desarrolla el concepto del costo histórico para la determinación de la base imponible del ITAN, situación no analiza el Informe 054-2021.
 - 4.3 Una situación adicional para evaluar dados los informes 007-2018 y 054-2021 de la Administración Tributaria en el evento de una fiscalización por la Administración Tributaria es recurrir a lo que el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario señala respecto a la no aplicación de intereses y multas. Este es un argumento que podría sostenerse en que la propia Administración Tributaria no se pronuncia respecto al concepto de costo histórico de los activos fijos en su informe de 2021, situación que si hace en 2018. Ahora bien, de lo que hemos analizado en el presente proyecto de Tesis, el ajuste por NIIF 16 no constituye costo histórico de los bienes del activo fijo. Sobre la aplicación de la dualidad de criterio, ya hay un antecedente vinculado a la amortización de los derechos de pesca entre 2007 y 2011.
5. La NIIF 16 cambió la forma de contabilizar los arrendamientos para los arrendatarios. No obstante, la ley del Impuesto a la Renta no contempla expresamente los nuevos registros contables que se generan en los Estados Financieros por la aplicación de esta norma. Esta es una situación que ya ha sucedido con otras normas contables oficializadas en Perú. Ello genera diversas interpretaciones sobre si algún cambio en las normas contables debe generar cambio en la forma de determinar los impuestos. Por ello, con la finalidad de

seguir los principios constitucionales de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica, se debe establecer claramente en la ley del Impuesto a la Renta si las NIIFs y sus modificaciones deben ser utilizadas para la determinación de las obligaciones tributarias, tales como el Impuesto a la Renta y el ITAN.



REFERENCIAS

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010). *Resolución N° 15502-10-2011*. Recuperado de Tribunal Fiscal:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/10/2011_10_15502.pdf
- Airport, L. (2020). *Inversiones*. Recuperado de <https://www.lima-airport.com/esp/lap-negocios-y-proyectos/informacion-financiera/inversiones>
- Andina. (2018). *Turismo receptivo en Perú generará divisas por US\$ 5,300 millones en 2019*. Recuperado de <https://andina.pe/agencia/noticia-turismo-receptivo-peru-generara-divisas-5300-millones-2019-743864.aspx>
- Ataliba, G. (1993). La seguridad jurídica en el derecho tributario: Entrevista a Gerardo Ataliba. *Ius Et Veritas*, 7, 61-65. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15394/15846>
- Barletta, F., Pereira, M., Robert, V., & Yoguel, G. (2013). Argentina: dinámica reciente del sector de software y servicios informáticos. *Revista de la CEPAL*(110), 137-155. Recuperado de <http://www.cepal.org/publicaciones/xml/1/50511/RVE110Yoqueletal.pdf>
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos del derecho tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Bugos, G. (1996). *Ingeniería del F-4 Phantom II: Partes en sistemas*. Annapolis, Maryland, Estados Unidos: Naval Institute Press.
- Bugos, G. (2001). *Historia de la Industria Aeroespacial*. Recuperado de Enciclopedia EH.Net, editada por Robert Whaples: <http://eh.net/encyclopedia/the-history-of-the-aerospace-industry/>
- Caller Ferreyros, M., & Reyna Farje, R. (2013). Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: Su regulación y emisión en materia tributaria. *Themis*, 64, 19-35. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9534/9939>
- Castillo, K., Málaga, F., Meza-Cuadra, A., & Santillán, M. (2015). *Plan Estratégico del Sector Aviación Comercial de Pasajeros Tesis para obtener el grado de magíster en administración estratégica de empresas*. tesis de magíster, Pontificia Universidad Católica Del Perú, Escuela de Posgrado, Lima. Recuperado de

- https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/14854/CAS_TILLO_MALAGA_PLAN_AVIACION.pdf?sequence=1
- Choy, M., & Chang, G. (2014). *Medidas macroprudenciales aplicadas en el Perú*. Lima: Banco Central de Reserva del Perú. Recuperado de <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Documentos-de-Trabajo/2014/documento-de-trabajo-07-2014.pdf>
- Código Civil. (2021). *Artículo 1666*. Recuperado de <https://www.conceptosjuridicos.com/pe/codigo-civil-articulo-1666/>
- Congreso de la República del Perú. (24 de julio de 2010). *Proyecto de Ley N° 4169, Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y Normas Modificatorias – Exposición de Motivos de la Ley 29645*. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2006.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0/da0a8c76949e83da0525776c005f51b8/\\$FILE/04169.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2006.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0/da0a8c76949e83da0525776c005f51b8/$FILE/04169.pdf)
- Córdova Arce, A. (2016). Las Normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en el Impuesto a la Renta. *IUS ES VERITAS Temas de derecho tributario*, pp. 51-83.
- Corpac. (2019). *Memoria Anual 2018*. Recuperado de http://www.corpac.gob.pe/Docs/Memorias_CORPAC/memoria2018.pdf
- Danós Ordoñez, J. (1994). El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar. *Themis*, 29, 131-145. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467/11986>
- De la Garza, S. (1976). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa S.A.
- Decreto Legislativo N° 1424. (13 de setiembre de 2018). *Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta*. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>
- Del Busto, J. (1995). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 29, 75-94. Recuperado de http://ipdt.pe/uploads/docs/04_Rev29_JDBV.pdf
- Dgac – Perú. (2021). Análisis del comportamiento del tráfico de pasajeros en el ámbito nacional e internacional Junio 2021. Recuperado de <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/401547/An%C3%A1lisis%20del%20Comportamiento%20del%20Tr%C3%A1fico%20de%20Pasajeros%20en%20>

20e1%20%C3%81mbito%20Nacional%20e%20Internacional%20%28junio%202021%29..pdf.

- Durán, L., & Mejía, M. (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. *En: Enfoque Contable de Análisis Tributario*(1), 51.
- El País. (2019). *El impacto por alquileres reduce el patrimonio neto de IAG en 550 millones.* . Madrid. Recuperado de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/04/17/companias/1555522449_522105.html
- Fernández Cruz, G. (1991). La naturaleza jurídica de los intereses: Punto de conexión entre el derecho y la economía. *Revista de derecho PUCP*, 45, 177-213.
- Ferreiro Lapatza, J. (1991). *Curso de derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons.
- Garcerán, E. (2019). *Perú, el mejor destino gastronómico*. Recuperado de <https://www.diariolasamericas.com/peru-el-mejor-destino-gastronomico-n4172513>
- García Nieto, J. P. (2013). *Constur ye tu Web comercial: de la idea al negocio*. Madrid: RA-MA.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Derecho y Sociedad*, 27, 28-41. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150/17440>
- Hurtado de Mendoza, C. (2012). *Faucett, Satco, Aero-Perú y más: los primeros vuelos comerciales en el Perú*. Recuperado de El Comercio: <http://elcomercio.pe/economia/peru/faucett-satco-aero-peru-mas-primeros-vuelos-comerciales-peru-noticia-1459184>
- Jenner, B. (2018). Guía del director financiero: ¿Qué sectores y grupos se verán más afectados por la NIIF 16 en Oriente Medio? *PwC*. Recuperado de <https://www.pwc.com/m1/en/media-centre/articles/cfo-guide-which-sectors-and-groups-will-be-most-impacted-by-ifs-16.html>
- Kohler, E. (1979). *Diccionario para contadores*. México: Unión Tipográfica Editorial.
- Landa Arroyo, C. (2006). Los principios Tributarios en la constitución de 1993. En J. Danós Ordoñez , *Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (págs. 37-50). Lima: Palestra.

- Latam Airlines. (2019). Latam Airlines Group S.A. y filiales, estados financieros consolidados. PCW. Recuperado de <http://www.latamairlinesgroup.net/static-files/b751e5b3-a84c-460f-99d0-c255378876ba>
- Lima Airport. (2019). *Presidente Martín Vizcarra supervisó el proyecto de ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez*. Callao, Perú. Recuperado de <https://www.lima-airport.com/esp/paginas/noticias-detalle.aspx?idelemento=122>
- Lima Airport Partners S.R.L. . (2018). *Hacia un nuevo Jorge Chávez. Informe de Sostenibilidad y Memoria Anual 2018*. Recuperado de <https://www.lima-airport.com/esp/SiteAssets/lap-negocios-y-proyectos/informacion-financiera/memoria-anual/Informe%20de%20Sostenibilidad%20y%20Memoria%202018.pdf>
- Mincetur. (2020). *Flujo de turistas internacionales e ingreso de divisas por turismo receptivo*. Recuperado de Ministerio de Comercio Exterior y Turismo del Perú: <http://datosturismo.mincetur.gob.pe/appdatosTurismo/Content1.html>
- Ministerio de Economía y Finanzas . (2010). *Resolución N° 10577-8-2010*. Recuperado de Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/8/2010_8_10577.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2010). *Resolución N° 3942-5-2010* . Recuperado de Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_03942.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2014). *Resolución N° 5223-2-2014*. Recuperado de Tribunal Fiscal: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/2/2014_2_05223.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2015). *Resolución N° 4090-8-2015*. Recuperado de Tribunal Fiscal : http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_04090.pdf
- Organización de Aviación Civil Internacional. (2019). *Futuro de la aviación*. Recuperado de <https://www.icao.int/Meetings/FutureOfAviation/Pages/default.aspx>

- Öztürk, M., & Serçemeli, M. (2016). Impact of New Standard “IFRS 16 Leases” on Statement of Financial Position and Key Ratios: A Case Study on an Airline Company in Turkey. *Business and Economics Research Journal*, 7(4), 143-157.
- Pantigoso, F. (1992). La seguridad jurídica como garantía del contribuyente. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 26, 155-178. Recuperado de http://ipdt.pe/uploads/docs/09_Rev23_FPVDS.pdf
- Pattilo, D. (1998). *Empujando el sobre: la industria aeronáutica estadounidense*. Ann Arbor, Michigan - EEUU: Prensa de la Universidad de Michigan.
- Rae, J. (1968). *Climb to Greatness: The American Aircraft Industry, 1920-1960*. Cambridge, Reino Unido: MIT Press.
- Real Academia Española. (2020). *Diccionario del español jurídico*. Recuperado de RAE: <https://dej.rae.es/>
- Rosas, J., & Hidalgo, G. (2014). *Normas contables e Impuesto a la Renta: análisis del caso de los arrendamientos con opción de compra*. En XII Jornadas Nacionales de tributación. Lima: Asociación Fiscal Internacional - IFA.
- Rubio Correa, M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Selo, M. (2020). *Tratamiento contable y financiero de la flota y componentes mayores y sus efectos en los EERR y EEFF*. Tesis de Magister en Ingeniería, Pontificia Universidad Católica de Chile, Escuela de ingeniería, Santiago de Chile. Recuperado de https://repositorio.uc.cl/xmlui/bitstream/handle/11534/28872/Proyecto_Matthieu%20Selo-Poirier.pdf
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sistema Peruano de Información Jurídica. (25 de julio de 1984). *Decreto Legislativo N° 295, Promulgan el Código Civil aprobado por la Comisión Revisora creada por la Ley N° 23403*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>
- Sistema Peruano de Información Jurídica. (21 de setiembre de 1994). *Decreto Supremo N° 122-94-EF, Aprueban el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>
- Sistema Peruano de Información Jurídica. (9 de diciembre de 1997). *Ley N° 26887, Ley General de Sociedades*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>

- Sistema Peruano de Información Jurídica. (8 de diciembre de 2004). *Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>
- Sistema Peruano de Información Jurídica. (12 de diciembre de 2004). *Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>
- Sistema Peruano de Información Jurídica. (22 de junio de 2013). *Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>
- Sotelo Castañeda, E. (2007). Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Ius Et Veritas*, 35, 182-216. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12291/12855>
- SPIJ. (1993). *Constitución Política del Perú*. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe>
- Statista. (2021). Tamaño de la flota aérea mundial por región, 2018. Recuperado de <https://es.statista.com/estadisticas/635146/tamano-de-las-flotas-aereas-en-el-mundo-por-region-proyeccion/>
- SUNAT, S. N. (2007). *Informe N° 40-2007-SUNAT/2B0000*. Lima: Clara Urteaga Goldstein. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0402007.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y administración Tributaria - SUNAT. (2003). *Informe N° 250-2003-SUNAT/2B0000*. Lima: Clara Urteaga Goldstein. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2502003.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y administración Tributaria - SUNAT. (2007). *Informe N° 035-2007-SUNAT/2B0000*. Lima: Clara Urteaga Goldstein. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0352007.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y administración Tributaria - SUNAT. (2009). *Informe N° 232-2009-SUNAT/2B0000*. Lima: Clara Urteaga Goldstein. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i232-2009.pdf>

- Tarsitano, A. (1994). *Estudios de derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: De Palma.
- Tartarini, J., & Chevarría, R. (2015). Sobre el ITAN y el valor razonable de los activos. *Análisis Tributario*, 9(33), 14-20.
- Tribunal Constitucional. (1997). *Expediente N° 646-1996-AA/TC*. . Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2003). Expediente N° 16-2002-AI/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2004). *Expediente N° 2727-2002-AA/TC*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2004). *Expediente N° 2762-2002-AA/TC*. . Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2004). *Expediente N° 33-2004-AI/TC*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI%20Resolucion.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2005). *Expediente N° 41-2004-AI/TC*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2005). *Expediente N° 42-2004-AI*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2007). *Expediente N° 6089-2006-PA/TC*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2007). *Expediente N° 3797-2006-PA/TC*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2009). *Expediente N° 1837-2009-PA/TC*. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01837-2009-AA.pdf>
- Villegas, H. (1994). El contenido de la seguridad jurídica. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 26, 33-43. Recuperado de http://ipdt.pe/uploads/docs/02_Rev26_HBV.pdf
- Wittmann, R. (2006). ¿Hubo una revolución en la lectura a finales del siglo XVIII? En G. Cavallo, & R. Chartier, *Historia de la lectura en el mundo occidental* (págs. 435-472). México D.F.: Santillana.
- Yucel, G., & Adiloglu, B. (2016). Where are these hidden liabilities? IFRS 16 – A case of operating lease. *International Journal of Management and Applied Science*, 2(10).

BIBLIOGRAFÍA



ANEXOS



Anexo 1: Preguntas del Cuestionario

1. Teniendo en cuenta que los mayores desembolsos de las compañías del sector están relacionados al alquiler de aviones, ¿cuáles son los mayores retos que han tenido que afrontar las empresas del sector aeronáutico, en la implementación de la NIIF 16 Arrendamientos?
2. ¿Considera que ha impactado esta norma contable en la toma de decisiones de negocio en las empresas del sector?
3. ¿Qué procesos internos han tenido que implementar desde el aspecto contable y financiero para la contabilización de los efectos de la NIIF 16?
4. En relación con la preparación de los Estados Financieros, ¿Cuáles son los efectos generales en el nivel de endeudamiento y el EBITDA luego de la aplicación de esta norma contable?
5. Los usuarios de los Estados Financieros tales como bancos y accionistas ¿están familiarizados con este cambio normativo que ha afectado los Estados Financieros de las compañías del sector? ¿Cuáles han sido los retos en estos casos?
6. Considera que las compañías del sector han evaluado impactos tributarios en la aplicación de esta norma contable?

