

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **LA INCIDENCIA DE LAS NORMAS CONTABLES EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL. ESPECIAL REFERENCIA A LA APLICACIÓN DE LA NIC 17: ARRENDAMIENTOS**

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

**Delia Guisel Pedemonte Domínguez**

**Código 20142496**

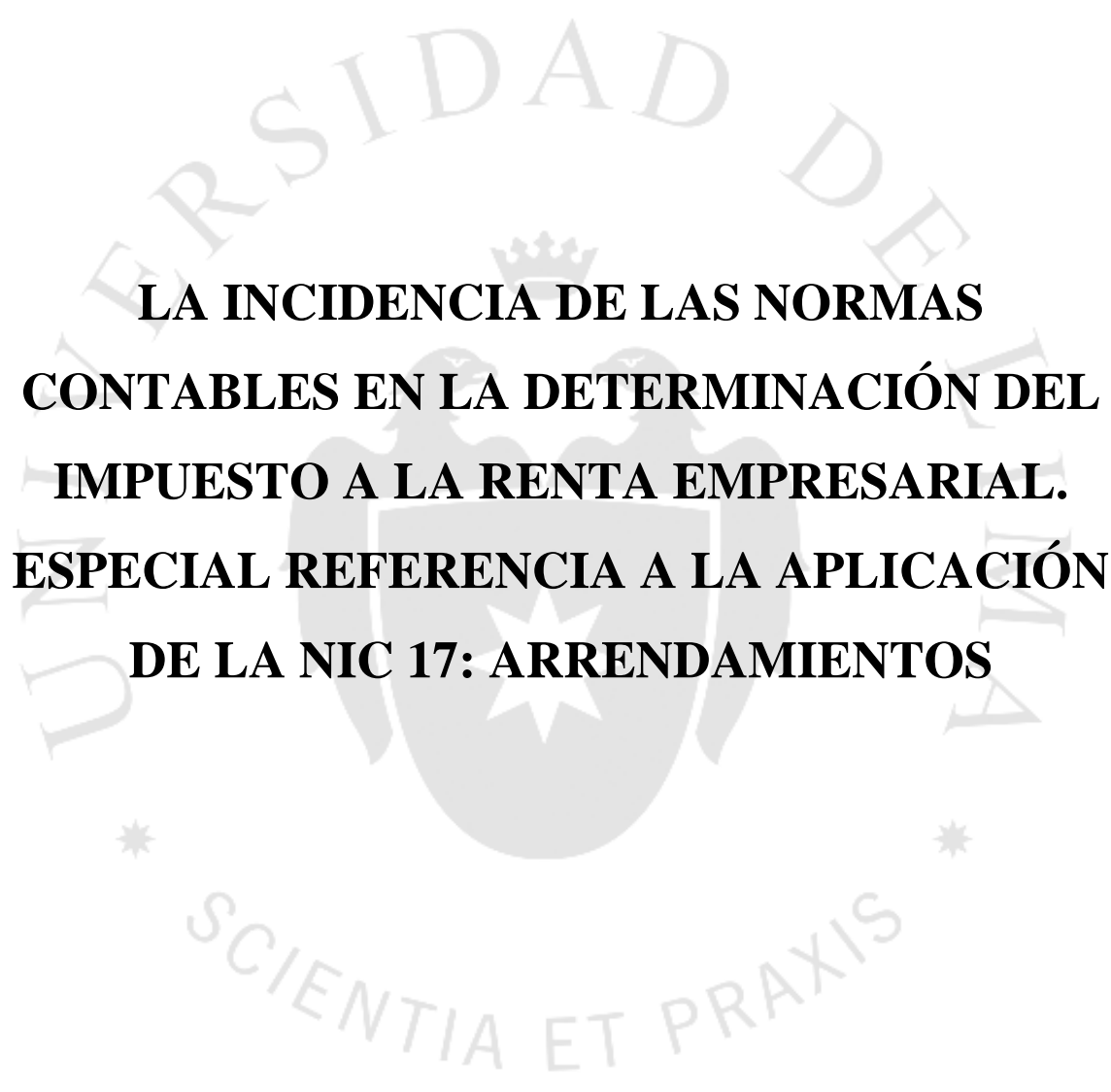
**Asesor**

**Zully Marina Chevarría Arrieta**

Lima – Perú

Mayo de 2017





**LA INCIDENCIA DE LAS NORMAS  
CONTABLES EN LA DETERMINACIÓN DEL  
IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL.  
ESPECIAL REFERENCIA A LA APLICACIÓN  
DE LA NIC 17: ARRENDAMIENTOS**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>CAPÍTULO I: MARCO TEORICO.....</b>	<b>2</b>
1.1 Las Normas Internacionales de Información Financiera en el Perú .....	3
1.2 La relación entre la contabilidad y la fiscalidad.....	7
1.3 Principales pronunciamientos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal .....	11
1.4 Modelos para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta.....	16
1.4.1 Sistema de balance único con correcciones	
1.4.2 Sistema de balances independientes o doble balance	
1.5 Lineamientos de la política tributaria de acuerdo al Marco Macroeconómico Multianual 2015-2017, 2016-2018 y 2017-2019 .....	22
 <b>CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....</b>	 <b>26</b>
2.1 Principio de reserva de ley.....	27
2.2 Principio de capacidad contributiva.....	34
2.3 Principio de seguridad jurídica.....	36
2.4 Problemática en relación a la determinación del Impuesto a la Renta por la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera .....	39

**CAPÍTULO III: ANÁLISIS FINANCIERO DE LOS ARRENDAMIENTOS  
SEGÚN LA NIC 17 Y LA NIIF 16 ..... 46**

3.1 Clasificación de los contratos de arrendamiento según NIC 17 ..... 46

3.1.1 Arrendamiento operativo

3.1.2 Arrendamiento financiero

3.2 Desafíos del nuevo modelo de arrendamientos NIIF 16 ..... 55

3.2.1 Alcances

3.2.2 Implicancias contables para el arrendador y el arrendatario

3.3 Análisis de los contratos de arrendamiento en la legislación  
comparada ..... 62

**CAPÍTULO IV: PROBLEMÁTICA FISCAL EN LA APLICACIÓN DE LA NIC  
17 Y LA NIIF 16 EN MATERIA TRIBUTARIA ..... 71**

4.1 Tratamiento tributario aplicable a un contrato de arrendamiento financiero  
cuando el locador no es una entidad supervisada por la Superintendencia de  
Banca y Seguros. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. .... 71

4.2 Incidencia de la aplicación de la NIIF 16 en la determinación de la renta  
neta empresarial ..... 78

4.3 Propuesta de solución ..... 79

<b>CONCLUSIONES</b> .....	83
<b>RECOMENDACIONES</b> .....	86
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	91



## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta, con remisión a las Normas Contables .....	93
Anexo 2: Informes y Cartas emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, relacionados con las Normas Contables.....	99



# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda el tema de la incidencia de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial con especial referencia a la aplicación de la NIC 17- Arrendamientos, actualmente es un tema muy cotidiano entre los profesionales del ámbito tributario, analizar hasta qué punto influyen las normas contables en el ámbito tributario.

En el primer capítulo del presente trabajo analizamos la influencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en materia tributaria, como sabemos el uso de las normas contables está amparado en la Ley General de Sociedades y las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, lo cual genera un conflicto en si esto es suficiente para considerarlas dentro del ordenamiento jurídico tributario, asimismo se analizará cual es límite de las normas contables, si es correcto que se apliquen de forma automática ante un vacío en la norma tributaria.

Posteriormente, en el segundo capítulo trataremos la aplicación de las normas contables en materia tributaria en el marco de los principios constitucionales, como son el principio de reserva de ley, capacidad contributiva y seguridad jurídica ya que el cumplimiento de ellos garantiza un adecuado ejercicio de la potestad tributaria. Adicionalmente, se tratará la problemática en relación a la determinación del Impuesto a la Renta por la aplicación de las normas contables.

Finalmente, en el tercer y cuarto capítulo abordaremos los principales problemas y conflictos tributarios que se originan cuando las entidades participan de un arrendamiento operativo y/o financiero, debiendo aplicar la NIC 17 – Arrendamientos y de ser el caso el Decreto Legislativo N° 299, con especial énfasis en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 010577-8-2010. Adicionalmente, se analizará los principales cambios y efectos que trae la NIIF 16 – Arrendamientos que reemplazará la NIC 17 - Arrendamientos, la cual se encontrará vigente a partir del año 2019.

Finalmente, debo especial agradecimiento a mi familia que con su apoyo constante ha permitido que pueda concluir este humilde trabajo.



# CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

En nuestro país, actualmente se presenta la problemática de cómo deben influir las Normas Internacionales de Información Financiera en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, tributo que tiene como uno de sus pilares la afectación sustentada en el principio de capacidad contributiva, pues, como sabemos, un estado financiero basado en normas contables tiene como finalidad revelar la situación económica, financiera y patrimonial de las entidades, para lo cual se utilizan los principios contables generalmente aceptados, métodos, postulados, técnicas contables, las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, las Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad – SIC e Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera - CINIIF.

En ese sentido, financieramente se determina una utilidad calculada en base a estimaciones, provisiones, proyecciones, etc. la cual no refleja necesariamente una utilidad real que permita establecer finalmente una determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría sustentada en dicho principio constitucional.

La contabilidad como mencionamos en el párrafo anterior se basa en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los mismos que se constituyen en la doctrina fundamental de la contabilidad y desde donde parten las Normas Internacionales de Información Financiera (Ramos, 2015).

La finalidad de la contabilidad es organizar, sintetizar la información económica para que los usuarios puedan emplearla. Se presenta en informes llamados estados financieros. Para preparar éstos, los contadores analizan, registran, cuantifican, acumulan, sintetizan, clasifican, informan e interpretan los hechos económicos y sus efectos financieros en la empresa (Horngren, Sundem y Elliott, 2000).

La contabilidad, entonces, tiene como fin revelar la situación patrimonial de las empresas, a fin de que los terceros involucrados tomen decisiones correctas.

La contabilidad financiera es un medio a través del cual diversos interesados pueden medir, evaluar y seguir el progreso, estancamiento o retroceso en la situación financiera de las entidades, a partir de la lectura de los datos económicos y financieros de

naturaleza cuantitativa, recolectados, transformados y resumidos en informes denominados estados financieros, los cuales, en función de su utilidad y contabilidad, permiten tomar decisiones relacionadas con dichas empresas.

(Romero, 2010, p.73)

### **1.1 Las Normas Internacionales de Información Financiera en el Perú**

En el año 2001, el International Accounting Standards Board – IASB, emite las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Las cuales están compuestas por:

- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
- Interpretaciones de las NIC (SIC)
- Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
- Interpretaciones de las NIIF (CINIIF)

En el Perú, el artículo 223° de la Ley General de Sociedades señala que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Por lo cual el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 (de fecha 17 de julio del 1998), estableció en su artículo 1°, que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el texto del Artículo 223° de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad y las normas establecidas por los organismos de supervisión y control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad. Asimismo, la mencionada resolución señala en sus considerandos “los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”; por lo que se requiere interpretar dicha disposición conforme a su intención, finalidad o “ratio legis”, lo que implica efectuar la interpretación extensiva, es decir, un alcance más amplio de las palabras empleadas, dado que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país sustentan las Normas Internacionales de Información Financiera.

Por su parte, el Consejo Normativo de Contabilidad, quien es el órgano de participación del sistema nacional de contabilidad, es el encargado de dictar, aprobar u oficializar, a través de una Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad, las Normas Internacionales de Información Financiera.

Inicialmente la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Perú no eran obligatorias, sin embargo, el 25 de junio de 2011 se publicó la Ley N° 29720 - Ley que Promueve las Emisiones de Valores Mobiliarios y Fortalece el Mercado de Capitales, cuyo artículo 5° señala que: Las sociedades o entidades distintas a las que se encuentran bajo la supervisión de CONASEV - Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores, cuyos ingresos anuales por venta de bienes o prestación de servicios o sus activos totales sean iguales o excedan a tres mil unidades impositivas tributarias (UIT), deben presentar a dicha entidad sus estados financieros auditados por sociedades de auditoría habilitadas por un colegio de contadores públicos en el Perú, conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera y sujetándose a las disposiciones y plazos que determine CONASEV (ahora Superintendencia de Mercados de Valores – SMV).

A consecuencia de referida Ley N° 29720, el 02 de mayo del 2012 la Superintendencia de Mercados de Valores publicó la Resolución SMV N° 011-2012-SMV/01, la cual establece las normas para la presentación de estados financieros auditados por parte de las sociedades o entidades a las que se refiere el Artículo 5° de la Ley N° 29720. Dicha resolución establece que la información del ejercicio económico a ser remitida a la Superintendencia de Mercado de Valores incluye el Estado de Situación Financiera, el Estado del Resultado del periodo y otro resultado integral, el Estado de Flujos de Efectivo, El estado de Cambios en el Patrimonio y el Dictamen de la Sociedad de Auditoría; adicionalmente, agrega que de manera voluntaria pueden presentar las Notas a los Estados Financieros.

Asimismo, señala la forma, condiciones y plazo de envío de la información la cual será remitida mediante el Portal del Mercado de Valores de la Superintendencia de Mercados de Valores, estableciendo que las entidades que no presenten su información financiera dentro del plazo establecido serán susceptibles de sanción por la Superintendencia de Mercados de Valores la cual no será menor a una (1) ni mayor de veinticinco (25) UIT, la cual estará sujeta a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Posteriormente, el 29 de enero de 2016 se publicó la Resolución SMV N° 002-2016-SMV/01, la cual modifica la Resolución SMV N° 011-2012-SMV/01, en relación a las infracciones administrativas, implementando un “Formato de Descargos de las Entidades No Supervisadas” para aquellas entidades que no presenten de manera oportuna los estados financieros auditados. Así también, en caso se efectuó la presentación de la información fuera de plazo, la mencionada resolución estableció diferentes sanciones, las cuales se encontraban graduadas de la siguiente manera:

6.1 Si la información financiera es presentada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo de presentación, la Entidad será sancionada con amonestación o multa no menor de una (1) ni mayor de tres (3) UIT.

6.2. Si la información financiera es presentada después de los dos (2) meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo de presentación y hasta cuatro (4) meses posteriores, la Entidad será sancionada con multa mayor a tres (3) y hasta cinco (5) UIT.

6.3. Si la información financiera es presentada después de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo de presentación y hasta seis (6) meses posteriores, la Entidad será sancionada con multa mayor a cinco (5) y hasta a diez (10) UIT.

6.4. Si la información financiera fuese presentada en plazos mayores a los señalados en los numerales precedentes, o no es presentada, la Entidad será sancionada con multa mayor a diez (10) y hasta veinticinco (25) UIT.

No obstante, la emisión de las resoluciones mencionadas en el párrafo anterior, es importante destacar que el 05 de abril del 2016 el Tribunal Constitucional a través de su página web publicó la Sentencia N° 00009-2014-PI/TC, la cual declara inconstitucional el artículo 5° de la Ley N° 29720, debido a que vulnera el derecho a la información reservada y confidencial que garantiza la Constitución Política del Perú, estableciendo que las personas jurídicas también tienen derecho al secreto bancario y la reserva tributaria, las cuales constituyen manifestaciones de derecho a la intimidad.

Cabe señalar algunos extractos de la mencionada sentencia:

38. Así pues, este Tribunal advierte que la transparencia del mercado es un principio propio del mercado de valores, por la especialidad de su régimen, pues la publicidad de cierta información financiera o contable depende de la decisión de las empresas de ingresar a la bolsa de valores. Cosa distinta ocurre en el presente caso,

pues las empresas obligadas por la norma cuestionada han decidido no participar en el mercado de valores y, por lo tanto, no ajustarse a la reglas de ese sistema, entre ellas, las que reconocen las potestades fiscalizadoras y sancionadoras de la SMV y exigen la publicidad de sus estados financieros. Aplicar la finalidad propia de un mercado específico o hacer extensivas exigencias que solo son aplicables a empresas que brindan servicios públicos, sin un fin legítimo subyacente que justifique tal propósito, genera una clara falta de idoneidad de las medidas prevista en el artículo 5 de la Ley 29720.

39. En efecto, el reconocimiento de las potestades fiscalizadoras y sancionadoras de la SMV respecto de empresas que han optado por no ingresar al mercado de valores, contraviene su "derecho a poseer intimidad", tanto en su dimensión negativa, pues perturba el derecho a través de la exigencia de información que corresponde a su secreto bancario y/o reserva tributaria, como en su dimensión positiva, por cuanto, imposibilita al titular de la información para decidir si determinados aspectos que le conciernen pueden o no ser conocidos por terceros, sin que, de por medio confluya algún otro derecho o interés legítimo que justifique la necesidad de la presentación de sus estados financieros ante la SMV.

(...)

45. Por lo tanto, al no existir una relación entre las medidas legislativas analizadas supra y el fin de la transparencia del mercado, este Tribunal concluye que la demanda debe ser estimada y, en consecuencia, declararse la inconstitucionalidad de la disposición impugnada en su totalidad.

Por lo tanto, las empresas que no cotizan en la Bolsa de Valores de Lima no están obligadas a auditar sus estados financieros ni a publicarlos a través de página web de la Bolsa de Valores de Lima.

No obstante ello, aunque no exista una obligación legal para que dichas entidades presenten sus estados financieros en base a las Normas Internacionales de Información Financiera, actualmente un gran número de empresas están preparando sus estados financieros en base a éstas, ya que de lo contrario se presentaría una gran desventaja debido a que no adecuarse a las NIIF impide ser competitivo en un mundo globalizado que exige tener un idioma financiero universal que permita interpretar de manera uniforme los estados financieros de una entidad.

De lo expuesto, podemos establecer que las Normas Internacionales de Información Financiera son normas contables que tienen como finalidad la preparación y presentación de los estados financieros, a fin de que estos mantengan un lenguaje universal, entendido por los gerentes, directores, socios, inversionistas y el usuario en general que se encuentren interesados en saber sobre la situación patrimonial de las entidades a nivel mundial.

## **1.2 La relación entre la contabilidad y la fiscalidad**

Las normas contables se encuentran estrechamente vinculadas con las normas tributarias, pues si bien son ciencias diferentes, el punto de partida para determinar la renta neta imponible es una utilidad extraída de un estado financiero calculado en base a parámetros, normas y métodos contables. En algunas ocasiones sucede que nos debemos remitir a la normativa contable para encontrar las definiciones de determinados conceptos y/o alcances que no se encuentran definidos en la normativa tributaria a fin de dar contenido a esta última, con lo cual, se puede afirmar que determinada información contable sirve para cumplir obligaciones tributarias originadas por un mandato legal; pero de ninguna forma para crear tributos.

Es así que, en la práctica, partimos del resultado contable para determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta la cual nos permitirá calcular el gravamen correspondiente. Como Ramos (2015) señala:

Consecuentemente, consideramos que el proceso de determinación de la base imponible adoptado por la LIR parte fácticamente de la información expuesta en los EEEF y sintetizada en el resultado contable, en tanto es la única forma de conocer en la vía de hechos la dimensión y medida de la capacidad contributiva que el impuesto desea gravar en las empresas. Dicho de otro modo, si bien la LIR parte del resultado contable, no lo hace porque este sea la base imponible primigenia sobre la que se calcula el impuesto, sino porque, en realidad, no podría ser de otra manera desde que la contabilidad reconoce, mensura, reporta y expone la información económica de la empresa, la cual es, sin lugar a dudas, también la información que se requiere la ley fiscal para instrumentalizar el procedimiento de determinación del impuesto. (p.A4)

Dos de las principales funciones de los contadores públicos son el análisis de los hechos empresariales para procesarlos en los instrumentos contables denominados libros y registros y preparar estados financieros, y el análisis de los mismos hechos para ver si

se encuentran subsumidos en el ámbito de aplicación de las leyes tributarias determinando las obligaciones tributarias que les correspondan a las empresas.

En cuanto a las normas del Impuesto General a las Ventas, existe la obligación de llevar registros tributarios para determinar el débito y el crédito fiscal (registro de compras y registro de ventas) es decir tienen el mismo nombre de los registros auxiliares de contabilidad pero con columnas vinculadas a conceptos tributarios.

Respecto a las normas del Impuesto a la Renta se establecen procedimientos para determinar valores con la finalidad de obtener la renta imponible (ingresos afectos, costo computable, gastos deducibles), algunos se encuentran en el estado de resultado integral y otros se adicionan vía declaración jurada. Para algunos gastos se requiere la contabilización como la depreciación (Chumán, 2015).

En nuestro país, se podría señalar que la gran mayoría de los administrados tiene una contabilidad basada en los requisitos dados por la Administración Tributaria a fin de no incurrir en infracciones administrativas, más no cuentan con una contabilidad o un estado financiero que cumpla con los estándares contables. Por ejemplo, el registro de ventas y el registro de compras se lleva de acuerdo a los requisitos mínimos establecidos en el artículo 13° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y sus normas modificatorias y no de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio, ello aunque ciertamente debemos reconocer que dicho código se haya alejado de la exigencia normativa que exige el actual mundo económico y financiero.

Es importante agregar la opinión de Baéz Moreno (2014), en cuanto a la relación entre la fiscalidad y la Normas Internacionales de Información Financiera:

Algunos países se ven obligados hoy a resolver las nuevas preguntas si ni siquiera haber tenido el tiempo suficiente para reflexionar sobre las respuestas antiguas. Así, algunos Estados se han visto sorprendidos por las nuevas NIC /NIIF y su eventual efecto fiscal, antes de haber desarrollado una reflexión detenida sobre la relación que existía entre la regulación de las bases imponibles de sus Impuestos sobre Beneficios y sus antiguas normas contables. Si no me equivoco, y con las precauciones lógicas de todo jurista que se pronuncia sobre un ordenamiento que no es el suyo y que, por tanto, le es parcialmente ajeno, me atrevería a afirmar que esta es exactamente la situación del Perú.

(...)

La realidad resultaba bastante más compleja en la medida en que la normativa contable sí influía, y de forma nada despreciable, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; ya fuera porque la contabilidad contiene el sustrato fáctico de las rentas que se someten a gravamen, dando lugar a una instrumentalización probatoria incuestionable, o , más bien, y sobre todo, porque la extraordinaria semejanza de las normas contables y de las normas tributarias (en ocasiones el carácter idéntico de ambas normas) produce una influencia más que notable en la interpretación de las segundas sobre todo en aquellos casos en los que, como es muy frecuente, el legislador fiscal hace uso de conceptos que tienen un desarrollo contable relevante sin aclarar su sentido a efectos fiscales. (p. 25)

Qué duda cabe, que la extrema cercanía entre la contabilidad y la fiscalidad ha generado más de un debate o controversia, más aún cuando en la norma tributaria existen ciertos vacíos o imprecisiones que en algunas ocasiones han terminado siendo cubiertos por las normas contables con la finalidad de determinar la renta imponible. Ramos (2015) afirma:

Lamentablemente, aunque es indiscutible que los parámetros, criterios y reglas para la contabilización y reporte de la información financiera tienen una íntima relación con la tributación empresarial, también lo que es tanto las normas contables como las tributarias responden a distinta lógica y objetivos, siendo en realidad esa diferencia teleológica la generadora de conflictos que no siempre son resueltos pacíficamente por la legislación. (p. A2)

Es relevante mencionar las diferentes finalidades que persigue la contabilidad y la tributación, ya que en muchas ocasiones el administrado en automático puede recurrir a una solución contable dejando de lado el verdadero sentido de la norma tributaria, es decir con las normas del Impuesto a la Renta buscamos obtener una renta neta imponible calculada en base a ingresos netos menos los costos y gastos, excluyéndose por ejemplo las depreciaciones no contabilizadas, gastos vinculados a rentas no gravadas, los gastos que superen el límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, ingresos no devengados, entre otros.

Por el contrario una utilidad calculada en base a las normas contables incluye todos estos conceptos y cualquier otro que de acuerdo a los postulados contables se deben mostrar en la contabilidad, y por ende, en los estados financieros, los cuales no necesariamente son conceptos que se deban tomar en cuenta para fines tributarios.



Al encontrar diferencias entre lo tributario y lo contable, los entes fiscales en muchas ocasiones han resuelto diversas situaciones sin fundamentar su respuesta, tal como lo veremos más adelante.

Es propicio indicar que con la globalización de las Normas Internacionales de Información Financiera, muchas entidades se han visto en la obligación de incluirlas y/o adaptarlas en la elaboración de sus estados financieros, por otro lado, en materia fiscal y ante determinadas situaciones han decidido ampararse en las definiciones y/o tratamientos contables que nos ofrecen las Normas Internacionales de Información Financiera y de esa forma completar aquellos vacíos jurídicos que se presentan en las normas jurídicas tributarias o a su vez cubrir determinados conceptos tributarios que no se encuentran definidos en la doctrina jurídica.

Lo anteriormente expuesto, se viene aplicando de manera natural, olvidando que la base imponible del Impuesto a la Renta se encuentra protegida dentro del marco jurídico tributario, el cual no incluye a las normas contables, que son normas de carácter administrativo y que no tienen la naturaleza para ser catalogadas como normas jurídicas.

Al respecto, debemos tener en cuenta lo expresado por Rubén del Rosario (2007):

Creemos importante señalar que los vacíos o imprecisiones técnicas que pudiera presentar la legislación tributaria, no originan la desatención de la norma reglamentaria, obligando al intérprete (contribuyente, Administración Tributaria o, en su caso, al TF) a aplicar la norma valiéndose de otros instrumentos legales de la misma naturaleza, recurriendo al orden jurídico en general, a la Doctrina Tributaria o a las normas y Doctrina que regulen la disciplina afectada. (p. 114)

Entonces, es importante no perder la perspectiva que dicha la base del Impuesto a la Renta esta exclusivamente determinada dentro del marco jurídico tributario, por lo que la comunidad tributaria debe ser cautelosa en no apoyarse de manera automática en las normas y/o estándares contables, a excepción que sea la misma norma tributaria que de manera expresa así lo establezca.

### **1.3 Principales pronunciamientos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal**

A efectos de verificar en la práctica la vinculación de las normas contables con la determinación del Impuesto a la Renta empresarial debemos tener en cuenta los principales pronunciamientos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal, no sin antes mencionar que tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su respectivo Reglamento, en diversos artículos se pronuncian sobre las normas contables, lo cual se podrá visualizar en el Anexo N° 01 del presente trabajo de investigación.

En cuanto a los artículos descritos en la normatividad del Impuesto a la Renta, se puede apreciar que mantienen una independencia en cuanto a las normas contables, es decir las normas contables complementan a las normas tributarias, siendo estas últimas la que finalmente definen la obligación tributaria.

No obstante, podemos verificar en el Anexo N° 01 que el artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para la determinación del costo computable se tendrá 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 el Reglamento. Al respecto, a manera de adelanto, podemos establecer que con esta remisión reglamentaria a las normas contables se estaría vulnerando el Principio de Reserva de Ley, toda vez que ésta remisión debió ser incorporado expresamente en la ley, por cuanto es esta la que debe contener la hipótesis de incidencia y las bases a partir de las cuales se determinará la renta neta imponible. Lo antes mencionado será analizado con mayor profundidad en el siguiente capítulo.

Retornando a los pronunciamientos de los entes fiscales, tenemos que la Administración Tributaria a través de diversos informes emitidos en amparo de los artículos 93° y 94° del Código Tributario ha sentado una posición en cuanto al uso de las Normas Internacionales de Información Financiera, lo cual se podrá verificar en el Anexo N° 02 del presente trabajo de investigación.

Al respecto, algunos informes emitidos por la Administración Tributaria, señalan que se acudirá a las normas contables en lo no previsto en la norma jurídica.

Es preciso mencionar que en algunos casos la Administración Tributaria fundamenta sus argumentos en la norma contable a fin de conceptualizar conceptos tales como: existencias, activo fijo, activo intangible, devengado, ingresos, entre otros, señalando que al no encontrarse estos términos definidos en la norma tributaria, se debe recurrir a las Normas Internacionales de Información Financiera, efectuándolo de manera automática, es decir, sin considerar ningún sustento jurídico que avale dicho procedimiento.

En otros casos, la Administración Tributaria, refiere a pie de página el número y la fecha de publicación de la Resolución del Concejo Normativo de Contabilidad que aprobó la norma contable a la cual se está remitiendo y agrega que la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido el concepto materia de la consulta, por lo tanto, se acude a los principios y a las normas contables.

Asimismo, en otros pronunciamientos del ente recaudador sucede lo mismo, es decir, se acude a las normas contables en lo no previsto por la norma tributaria, con la diferencia que en esta oportunidad la SUNAT sustenta dicho procedimiento en mérito a la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que señala lo siguiente:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Sobre el particular, la Administración Tributaria no sustenta como las normas contables encajan dentro de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, es decir, no desarrolla un análisis jurídico suficiente que explique la naturaleza o la forma de calificación de las normas contables, que permita concluir porque estarían siendo consideradas dentro del marco jurídico tributario.

Por otro lado, al resolver las consultas efectuadas por los administrados, la autoridad tributaria ha recurrido a la doctrina jurídica y en otros casos a la doctrina contable. A manera de ejemplo podemos mencionar que el Informe N° 140-2008-SUNAT/2B0000 se remite al Diccionario para Contadores de Kohler para definir conceptos como el activo fijo, intangibles y las existencias, el Informe N° 48-2010-SUNAT/2B0000 donde para definir el concepto del devengado refiere a Reig Enrique

Jorge en su libro *Impuesto a las Ganancias de Buenos Aires- Argentina* y finalmente en el Informe N° 124-2010-SUNAT/2B0000 la SUNAT se remite al Manual del Contador de W.A. Paton de México.

Como podemos apreciar, los informes mencionados en el párrafo anterior, no contienen un fundamento o sustento del procedimiento seguido.

En ese sentido, a manera de ejemplo, debemos señalar que para el caso de definición del concepto del devengado existe cierto nivel de inseguridad jurídica, porque en algunos informes el fisco se ha remitido a las Normas Internacionales de Información Financiera y en otros casos se ha remitido a la propia doctrina jurídica.

No obstante, del análisis de los documentos antes mencionados podemos advertir la extrema cercanía existente entre la contabilidad y la fiscalidad en nuestro país.

Sin embargo, tenemos el Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000 que señala que el registro de activos fijos es un registro de carácter tributario y el Informe N° 004-2017-SUNAT/5D0000 que establece que no es exigible que los gastos devengados en el ejercicio deban encontrarse contabilizados en este para reconocer su deducción en la declaración jurada anual del impuesto a la renta, salvo los casos en que así se haya dispuesto en la normativa de dicho impuesto. De los mencionados informes y conforme al Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019 (el cual es materia de análisis en el numeral 1.5 del presente capítulo) se podría interpretar que la posición actual del fisco es establecer claramente las diferencias entre lo tributario y lo contable, estableciendo un nivel de independencia o autonomía entre ambas ciencias.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, cabe indicar que también existe un reciente pronunciamiento del ente fiscal, como lo establecido en el Informe N° 039-2017-SUNAT/5D0000, en el cual la Administración Tributaria recurre a la NIC 2 a fin de definir el método del promedio diario, mensual o anual debido a que la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido dichos conceptos debiéndose acudir a los principios y normas contables y a su vez nos remite a la doctrina contable (RALPH S. POLIMENI, FRANK J. FABOZZY y ARTHUR H. ADELBERG - *Contabilidad de Costos – Colombia*) para definir los costos estándares.

Al respecto, las mencionadas remisiones a la normativa contable no tienen una debida motivación jurídica que analice correctamente como las normas contables

encajan en el ordenamiento jurídico tributario y como éstas calificarían como fuentes del derecho tributario conforme a la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario o como normas de aplicación supletoria comprendidas dentro del alcance de la Norma IX del Título Preliminar del mencionado dispositivo legal.

Es importante añadir, que en el Anexo N° 02 se puede verificar que también existen informes que deslindan los conceptos o procedimientos contables efectuados en base a las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que sus efectos están fuera del ámbito de aplicación de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta.

En palabras de Mejía (2014), se puede llegar a la conclusión que SUNAT, no mantiene un patrón constante respecto al uso de los estándares contables como fuente interpretativa de las normas tributarias y, lo que más sorprende es que no tiene claro el tipo de fuente de la que se trata.

Es importante agregar la opinión de Durán y Mejía (2011) que señala lo siguiente:

Dicho proceso de utilización de las normas contables en materia tributaria no ha sido uniforme entre las autoridades tributarias (SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial), no sólo en cuanto a la decisión respecto al tipo de fuente jurídica de que se trata (norma jurídica, doctrina, etc.), sino también en relación a las reglas temporales de su uso, especialmente en casos en que una versión de este tipo de normas fuese sustituida a nivel internacional y/o oficializada por el CNC para su uso en Perú.

(...)

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 de interpretación de las normas tributarias y, lo que es más sorprendente, no tiene claro el tipo de fuente de que se trata. De hecho, se puede ver que en algunos casos la SUNAT usa las normas contables de manera directa sin señalar la razón para hacerlo, en otros lo hace refiriendo que ello se enmarca en lo señalado en la norma IX del Título Preliminar del CT, e incluso hay casos en los que las normas contables no son usadas por la Administración Tributaria pese a tratarse de disposiciones tributarias con evidente raigambre contable. (p.51)

Finalmente, con respecto al Tribunal Fiscal, podríamos señalar que dicha institución mantiene el mismo criterio que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, debido a que encontramos jurisprudencia donde el

mencionado ente fiscal se remite de manera automática a principios contables, a las Normas Internacionales de Información Financiera, a la doctrina contable e incluso al Plan Contable General Revisado sin elaborar ni sustentar que posición ocupan estas normas y/o estándares contables dentro del marco jurídico tributario, como se puede verificar en las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal (en adelante RTF) : N° 12230-4-2009, N° 02856-3-2010, N° 11312-3-2010, N° 10485-4-2014, N° 00597-4-2016 y N° 09236-10-2016.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 19413-1-2011, establece que debe recurrirse a la contabilidad porque a partir de esta se determina el Impuesto a la Renta.

Que si bien nuestra normatividad impositiva no establecía lo que debe entenderse por dicho costo de producción, es claro que el mismo se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de ella se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.

En la misma línea de opinión, tenemos la RTF N° 015502-10-2011 que establece lo siguiente:

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no existe normativa que regule el caso de los arrendamientos operativos con opción de venta, por lo que correspondía utilizar las NICs y los criterios expresados por la Administración, cabe indicar que, en efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio jurisprudencial antes invocado, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones, de modo que en autos aquella debió aplicar la regulación contenida en la NIC 17, cosa que no hizo.

La posición del Tribunal Fiscal conforme la resolución descrita en el párrafo anterior, hace suponer que dicha entidad supone que en nuestro país se utiliza el balance único con correcciones extracontables, lo cual no tiene asidero debido a que en nuestro país se usa el sistema fiscal autónomo o sistema de desconexión, como veremos en el siguiente punto del presente trabajo de investigación.

Por su parte, el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 04289-8-2015 la cual es de observancia obligatoria resuelve que solamente las empresas cuya actividad requiera practicar inventarios físicos o materiales, están obligadas a cumplir las exigencias formales previstas en el artículo 35° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en relación a los libros y registros referidos a inventarios.

El Tribunal Fiscal con el fin de resolver la controversia planteada se remite a las Normas Internacionales de Información Financiera, a la doctrina contable y jurídica. En esta resolución el Tribunal Fiscal para definir el concepto de existencias o de inventarios acude al párrafo 6 de la NIC 2 y en un pie de página señala que se acude a esa definición dado que la Ley del Impuesto a la Renta no contiene un concepto propio, tratándose además de un concepto tipo contable.

Respecto al párrafo anterior, no descartamos remitirnos a las normas contables, sin embargo, ello no debe implicar que estas normas influyan en la determinación del Impuesto a la Renta; es decir, las normas contables deben ser usadas como conocimiento especializado cuya finalidad es interpretar de manera correcta las normas tributarias.

En otro aspecto, consideramos importante citar a la RTF N° 06251-2-2012, que señala lo siguiente:

Qué asimismo, en las Resoluciones N° 07107-3-2008 y N° 03044-3-2004 se ha establecido que no reflejar en la contabilidad movimientos en una cuenta bancaria a nombre de la empresa constituye ocultamiento de activos, y crea dudas sobre la determinación efectuada respecto de su exactitud, lo que faculta a la Administración para utilizar un procedimiento de determinación sobre base presunta, al configurarse las causales previstas en los numerales 2 y 4 del artículo 64° del Código Tributario.

Del párrafo citado, podemos observar que el Tribunal Fiscal no solo recurre a las normas y/o estándares contables para definir conceptos no establecidos en la norma tributaria, sino que recurre a los registros contables como medios de prueba o sustentos al momento de resolver las apelaciones interpuestas por los administrados.

#### **1.4 Modelos para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta**

La relación entre las normas contables y las normas fiscales, han generado diversos sistemas o modelos que tienen como finalidad determinar la base imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Como señala Nina Aguiar (2011), llegar a determinar la renta neta imponible es un proceso complejo, por lo tanto, se trata de sintetizar la variedad de normas en modelos abstractos de definición de la base imponible. Para lo cual, según la doctrina existen variedades de propuestas de clasificación, sin embargo, existen dos enfoques fundamentales. Uno, que pone el acento tónico en la influencia que el Derecho Tributario logra ejercer sobre el balance mercantil, o en la coincidencia entre las normas de la contabilidad mercantil y del Derecho Tributario. Un sistema que se caracteriza por su autonomía entre la contabilidad mercantil y la fiscalidad (ordenamientos angloamericanos, Holanda y Dinamarca) y aquellos que se caracterizan por una dependencia entre la contabilidad mercantil y la fiscalidad. (p.440)

A continuación, procederemos a desarrollar los siguientes sistemas:

#### **1.4.1 Sistema de balance único con correcciones**

En este sistema la utilidad determinada en el balance general efectuado en base a las Normas Internacionales de Información Financiera es la misma utilidad para determinar el Impuesto a la Renta, efectuándose determinados ajustes en base a las normas jurídicas.

Como señala Durán (2014):

En este sistema, el régimen normativo del IR Empresarial se remite al resultado contable como punto de partida normativo, regulando tan solo aquellas partidas que a juicio del legislador deban tener un tratamiento diferente para efectos del IR Empresarial. En términos generales este es el sistema que actualmente rige, entre otros países, en Alemania, Francia, España e Italia.

Aquí, el resultado contable no tiene naturaleza de “elemento probatorio” o “base metodológica” para la determinación del IR Empresarial, sino que constituye Base Imponible del impuesto (entendida esta como parte de la consecuencia jurídica de la norma tributaria), lo que a la larga significa que las normas y/o estándares contables que son utilizados en su elaboración acaban siendo fuente normativa tributaria. Cualquier modificación en el tratamiento que dichas normas y/o estándares planteen afectará



irremediamente la determinación del IR Empresarial hasta que el legislador señale expresamente una consecuencia distinta. Así, la base imponible normativa en este sistema es una norma compleja integrada por disposiciones jurídicas contables y por normas tributarias. (p. 32)

Conforme lo señalado, este sistema es utilizado por países como Alemania, Francia, España e Italia.

En el caso Italiano, señalan que se determina el impuesto sobre el sistema de balance único, porque el resultado financiero refleja el patrimonio de las entidades, cumpliendo de esta manera con el principio de capacidad contributiva.

En España, ante la entrada en vigencia de la Normas Internacionales de Contabilidad, estas fueron ajustadas de manera selectiva a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, lo cual origina controversia en cuanto a su aplicación o interpretación.

Por otro lado, en Francia se mantiene el principio de balance único, es decir que continúan remitiéndose a la contabilidad mercantil, lo cual se confirma por toda la práctica de la aplicación del derecho, habiendo diversos casos puntuales donde la contabilización en el ejercicio es una condición para admitir la deducción de provisiones (Nina Aguiar, 2011).

El sistema de balance único con correcciones, al depender de las normas o estándares contables, las Administraciones Tributarias tienen la posibilidad de exigir la contabilización de determinados hechos económicos o de lo contrario exigir al administrado el cumplimiento de determinados requisitos exigidos por las normas contables.

Por otro lado, es importante mencionar que en este sistema la base para la determinación del impuesto se determina a partir de los estados financieros, lo cual no significa que no se pueda efectuar determinados ajustes al resultado contable en cumplimiento de determinadas normas tributarias, lográndose una base imponible corregida.

En relación al párrafo anterior, una ventaja de este sistema, es que permite a las compañías reducir el costo de efectuar doble balance, no obstante, esto se podría ver estropeado al efectuar una gran cantidad de ajustes contables, originando que el sistema de balance unitario pierda una de sus principales características que es la simplificación.

Es importante mencionar a Báez Moreno (2014):

En todo caso debe advertirse que tanto el argumento clásico (la idea de simplificación) como el más moderno (refuerzo del buen gobierno corporativo) no constituyen en realidad un fundamento dogmático para los modelos de dependencia sino que se limitan a describir algunas de sus ventajas prácticas. En definitiva estas ideas no aportan argumentos contundentes para justificar que la base imponible de los impuestos que recaen sobre el beneficio deba descansar total o parcialmente sobre la normativa de origen contable.

Seguramente por ese motivo, y desde antiguo, la doctrina partidaria de los modelos de dependencia ha elaborado tesis con formulaciones del todo diversas pero que, a la postre, indican en la misma idea: la normativa contable y la normativa fiscal, en definitiva, el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades comparten la misma finalidad y ello es lo que justifica que la segunda pueda descansar total o parcialmente sobre la primera. Si esta afirmación es cierta, los modelos de dependencia pueden entenderse justificados y, además, acarrear las ventajas prácticas antes descritas. (p. 29)

En relación al párrafo anterior, es importante señalar que la ventaja de buen gobierno corporativo significa que este sistema permite ser de alguna manera neutro, es decir, no se incrementa la utilidad financiera ya que ello originaría un mayor gravamen y a su vez tampoco se disminuye ya que ello conllevaría a presentar estados financieros con utilidades no atractivas para los inversionistas.

Conforme a lo antes expuesto, podemos señalar que el modelo de sistema de balance único con correcciones extracontables, ofrece las ventajas mencionadas, no obstante, incluir las normas contables como parte del ordenamiento jurídico para la determinación del Impuesto a la Renta, podría resultar poco práctico, ya que en un mundo globalizado donde las normas contables se han estandarizado de manera notable y con cambios constantes, en nuestra opinión resultaría complicado compatibilizar el resultado fiscal con el resultado contable el cual incluye diversas estimaciones, proyecciones, valuaciones a valores razonables etc., pudiendo generar incluso un gravamen que no cumple con el principio de capacidad contributiva.

### 1.4.2 Sistema de balances independientes o doble balance

En este sistema, la determinación de la renta neta imponible se basa estrictamente en las normas tributarias, es decir si bien la normatividad fiscal difiere de las normas contables, no obstante es permitido hacer uso de los postulados contables.

Como señala Durán (2014):

En este sistema se usa el resultado contable consignado en los EE.FF. como punto de partida práctico para la determinación del impuesto, funcionando como un “medio de prueba” o “base metodológica”, pero sometiendo al análisis de una normativa del IR Empresarial que establece de manera exhaustiva y sistemática todos los componentes de la base imponible del impuesto.

Se suele denominar como “Balances Independientes” porque fácticamente hay un “Balance Tributario” que se construye, a partir del (pero independiente del) “Balance Contable”.

Así, para efectos del IR Empresarial, no será determinante la manera como las normas y/o estándares contables traten un fenómeno económico, sino que habrá que analizar si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta – y cómo – para hallar la base imponible del impuesto que corresponda.

En tal sentido, en este modelo, las Administraciones Tributarias no tienen potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IR Empresarial deba estar contabilizado.

Por eso se puede válidamente, por la vía de la Declaración Jurada de impuesto, reconocer un costo o gasto aunque no esté contabilizado, salvo evidentemente que las propias normas tributarias exijan una manera específica de contabilización. (p. 33)

Este sistema es utilizado en nuestro país, en Argentina, Colombia, Chile, Estados Unidos y el Reino Unido.

En el caso de la legislación tributaria de Colombia, esta no contiene todas las definiciones para determinar la renta imponible, teniendo que recurrir por mandato de la norma fiscal a conceptos contables, generando de esta manera cierto nivel de dependencia. Adicionalmente, se reconoce que existen diferencias entre los objetivos de la fiscalidad y la contabilidad, generando diferencias temporales y permanentes en la determinación del gravamen impositivo de la renta.

Situación similar es para el caso Chileno, donde reconocen ajustes de carácter temporal y/o permanente para la determinación de la renta líquida imponible, por las diferencias de criterios tributarios con los criterios financieros.

En el Reino Unido, es la jurisprudencia la que ha resuelto el método de computar la renta gravable, donde de acuerdo a la doctrina británica los tribunales han aceptado la validez de las normas contables para la determinación de la base imponible, en la medida que no contravengan la regulación fiscal (Nina Aguiar, 2011).

De acuerdo a lo descrito, es importante referirse a la opinión de Baéz Moreno (2014), quien señala que al menos en el contexto peruano, debería abandonarse la idea de un balance fiscal autónomo, al menos teóricamente, es decir que la influencia de las normas contables debería ser nulo, siendo su característica la construcción autónoma de las reglas de reconocimiento, imputación temporal y valoración de ingresos y gastos a efectos fiscales, siendo la realidad muy distinta. En este sistema la contabilidad también influye en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta empresarial. Agrega, que en los modelos de balance autónomo con influencia de facto en la normativa contable se plantean problemas de inseguridad jurídica pues nunca se sabe a ciencia cierta cuál es la influencia real de las normas contables en la órbita tributaria.

Coincidimos con lo señalado por el autor, en el sentido que en el sistema de balances independientes o de balance autónomo, se prescindiera totalmente de la contabilidad, pues qué duda cabe de la extrema cercanía entre lo contable y lo tributario, conforme se ha analizado anteriormente.

De acuerdo a lo expuesto, y tal como se ha hecho referencia, el sistema de balances independientes es el sistema usado en nuestro país, pues conforme al artículo 33° del Reglamento del Impuesto a la Renta el cual señala que la contabilización de operaciones bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados, pueden determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, por lo tanto, se desprende que la determinación de la base imponible del impuesto es por aplicación de la propia ley del Impuesto a la Renta y su respectivo reglamento.

Aplicar en nuestro país el sistema de balance único implicaría que las normas contables sean incluidas como fuente normativa y a su vez que el legislador ante cualquier cambio de la norma contable, se vea en la obligación de incluir dichos

cambios en las leyes tributarias, generando inseguridad jurídica y a su vez correspondería verificar si dichas modificaciones vulnerarían el principio de capacidad contributiva.

Finalmente, cabe indicar que en este sistema de balances independientes la manera de contabilizar una transacción económica o la no contabilización de la misma no acarrea la deducción de un gasto o ingreso, siendo que éstos podrán ser considerados en la declaración jurada anual de tercera categoría, vía adiciones o deducciones, según sea el caso, mediante el PDT anual que la Administración Tributaria aprueba todos los años mediante una Resolución de Superintendencia.

### **1.5 Lineamientos de la política tributaria de acuerdo al Marco Macroeconómico Multianual 2015-2017, 2016-2018 y 2017-2019**

El Marco Macroeconómico Multianual esta normado por la Ley N° 30099 – Ley de Fortalecimiento de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal (publicada el 31 de octubre del 2013), el cual es un documento emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas donde se evalúan las medidas políticas, económicas y sociales, estos lineamientos de la política económica de nuestro país incluyen las proyecciones macroeconómicas de los tres años siguientes y es aprobado mediante sesión de Consejo de Ministros.

El artículo 15° de la ley mencionada en el párrafo anterior señala que el Marco Macroeconómico Multianual, como mínimo, debe incluir lo siguiente: previsiones de los ingresos fiscales, principales variables macroeconómicas, efectos de las proyecciones de las políticas de los ingresos públicos o gastos por nuevas iniciativas, nivel de endeudamiento público, indicadores de la política fiscal, análisis sobre los riesgos fiscales, exoneraciones, subsidios y otros tipos de gastos tributarios, entre otros.

Dentro del presente trabajo de investigación, se ha visto conveniente mencionar los lineamientos de la política tributaria conforme al Marco Macroeconómico Multianual, a fin de analizar las estrategias fiscales del gobierno en relación a las Normas Internacionales de Información Financiera. Para lo cual desarrollaremos los tres últimos informes emitidos por el Ministerio de Economía y Finanzas.

- **Marco Macroeconómico Multianual 2015-2017**

El Marco Macroeconómico Multianual 2015-2017 fue aprobado por el Consejo de Ministros el 23 de abril del 2014, cuyo punto cuatro versa sobre la declaración de la política tributaria, el cual indica cuales son las perspectivas para los tres años siguientes, para el caso del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

En el caso del Impuesto a la Renta, se continuará con la evaluación de nuevas disposiciones que permitan reducir los beneficios tributarios, armonizar con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) vigentes en el país, fortalecer la base tributaria, dotar de mayor neutralidad y equidad, e introducir disposiciones que permitan combatir los mecanismos de elusión. (p. 13) El subrayado es nuestro.

- **Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018**

El Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018 fue aprobado por el Consejo de Ministros el 28 de abril del 2015, cuyo punto cuatro versa sobre los lineamientos de política tributaria, señalando lo siguiente:

En el caso del Impuesto a la Renta, se continuará con la evaluación de los beneficios tributarios dentro de la política de racionalización, se armonizará la legislación de dicho impuesto con las Normas Internacionales de Información Financiera vigentes en el país, se implementarán medidas para fortalecer la base tributaria, y se introducirán disposiciones que permitan combatir los mecanismos de elusión, a efectos de alcanzar mayor neutralidad y equidad. (p. 16) El subrayado es nuestro.

Conforme al Marco Macroeconómico Multianual de los periodos 2015-2017 y 2016-2018, se puede verificar que la política del gobierno estaba dirigida a la armonización de la normativa del Impuesto a la Renta con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Al parecer la intención del último gobierno era concatenar las Normas Internacionales de Información Financiera dentro del marco jurídico tributario, considerándolas trascendentes para la determinación del Impuesto a la Renta.

- **Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019**

El Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019 fue aprobado por el Consejo de Ministros el 26 de agosto del 2016, cuyo punto cinco abarca los lineamientos de política tributaria, donde indica que el actual Sistema Tributario debe mantener los principios de suficiencia, eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad. Específicamente para el caso del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

En el caso del Impuesto a la Renta se continuará con la evaluación de: i) los efectos de las modificaciones efectuadas al Impuesto a la Renta desde el 2015, ii) los beneficios tributarios dentro de la política de racionalización, iii) las Normas Internacionales de Información Financiera y sus efectos sobre dicho impuesto y, iv) otras medidas que fortalezcan la base tributaria además de introducir disposiciones que permitan combatir esquemas o arreglos elusivos a efectos de alcanzar mayor neutralidad y equidad tomando en cuenta, entre otros, las recomendaciones resultantes del Plan de Acción BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios). (p. 20) El subrayado es nuestro.

En el Marco Macroeconómico Multianual del periodo 2017-2019 en comparación con los dos anteriormente descritos, se puede verificar un cambio trascendental en cuanto al uso de las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que señala que solo se analizará los efectos que estas producen con el Impuesto a la Renta, dejándose de lado la intención de la armonización contable-tributaria.

Es evidente que la proyección fiscal del presente gobierno dista mucho del anterior gobierno, debido a que no continúa con la política de concordar las Normas Internacionales de Información Financiera con la normativa del Impuesto a la Renta, si no por el contrario, simplemente señala que evaluará cuáles serán los efectos de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta.

Para afianzar lo mencionado en el párrafo anterior, tal como hemos mencionado este año la Administración Tributaria emitió el Informe N° 004-2017-SUNAT/5D0000, donde se señala en que para efectos de determinar la renta neta imponible no es exigible que los gastos devengados deban estar contabilizados para reconocer su deducción, de lo cual se puede desprender que efectivamente se está dando la corriente de alejar las normas contables del marco jurídico tributario; sin perjuicio que, como lo hemos precisado, este distanciamiento no se encuentre del todo claro, a propósito del Informe N° 039-2017-SUNAT/5D0000, mencionado también anteriormente.





## **CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

En un estado democrático de derecho los principios constitucionales son esenciales, ya que estos velan por un adecuado ejercicio del poder tributario, protegiendo de esta forma los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Los principios constitucionales son los límites a la potestad tributaria del estado, como sabemos la potestad tributaria del estado es la facultad que tiene este para crear, modificar, derogar o suprimir tributos, en virtud del denominado *ius imperium*.

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 dicho principios (Fernández, 2006, p. 171).

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú del año 1993 señala que el estado peruano para ejercer la potestad tributaria debe basarse en determinados principios constitucionales, mencionando al principio de reserva de ley, principio de igualdad y a los principios fundamentales de la persona. No obstante, que nuestra carta magna señala de manera taxativa algunos principios, existen otros principios que deben ser respetados por el legislador, ya que se reconocen de manera implícita.

Danós (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.

Es importante mencionar, que en los últimos años en nuestro país se está considerando con mayor importancia al derecho constitucional en el ámbito tributario, ya que los principios constitucionales como fuente indirecta de derecho permiten velar por los derechos de los ciudadanos. Gamba (2012) afirma:

Nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadanos - contribuyentes y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho – término este último que abarca no sólo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional-, que son la fuente que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes. En efecto, si bien de la norma constitucional se puede extraer implícitamente la obligación de los ciudadanos-contribuyentes de soportar las cargas públicas, a partir de la cual se les pueden imponer legítimamente obligaciones de dar, hacer y no hacer (configurando una situación pasiva); también es cierto que este mismo texto le reconoce a estos mismo particulares unos derechos y garantías dentro de los que no puede ni debe existir intromisión del poder estatal (configurando una situación activa a su favor). Lo mismo ocurre en el caso del poder estatal, si bien el texto constitucional le ha impuesto el poder-deber de vigilar y facilitar que los ciudadanos-contribuyentes cumplan con el deber soportar las cargas públicas- para lo cual el ordenamiento jurídico le atribuye una serie de potestades y derechos- (situación activa); no es menos cierto que este mismo texto obliga al poder estatal a ejercer tales poderes dentro de los límites impuestos por los principios, valores y derechos constitucionales, así como aquéllos que se derivan del ordenamiento jurídico en su conjunto (situación pasiva). (p. 14).

De acuerdo a lo antes expuesto, procederemos a analizar los siguientes principios tributarios y su relación con las normas contables:

## **2.1 Principio de reserva de ley**

Como ya hemos mencionado, tenemos el artículo 74° de la Constitución Política del Perú que señala 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.

Asimismo, señala que 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.

En el ámbito tributario, adicionalmente al artículo 74° de la Constitución Política del Perú, tenemos la Norma IV del título preliminar del Código Tributario sobre el Principio de Legalidad – Reserva de Ley, el cual señala:

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 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

(...)

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

En el caso peruano el principio de reserva de ley, implica que siempre un tributo sea creado por el órgano preestablecido, regulando todos sus aspectos esenciales, a través de la norma que corresponde y sin exceder la materia para la cual dicho órgano es competente, dicho principio de legalidad será respetado y el tributo será, en ese aspecto, constitucional (Sevillano, 2014).

No olvidemos que el principio de reserva de ley es una garantía para los ciudadanos que somos residentes en un estado democrático de derecho. En cuanto a la reserva de ley nuestro profesor Gamba (2014) señala:

- a) Se trata de un mandato constitucional dirigido al titular de la potestad legislativa para que regule con una densidad regulativa suficiente los elementos esenciales del tributo, quedando excluida, por tanto, cualquier margen de discrecionalidad en la definición de los mismos (se trata de un elemento reglado).
- b) No existe la posibilidad de remitir “en blanco” la regulación de los elementos cubiertos a normas de rango inferior.
- c) En casos excepcionales, se puede admitir una remisión sólo al Decreto Supremo, y siempre que la colaboración se efectúe en términos de complementariedad (nunca la regulación podrá verificarse de modo autónomo).
- d) Las exigencias de la reserva de ley pueden flexibilizarse en el caso de la base imponible, por cuestiones técnicas (nunca puede existir una deslegalización de la materia).(p.220)

Como podemos advertir, en mérito al principio de reserva de ley o por una delegación de facultades (decreto ley) se pueden crear tributos, estableciendo el aspecto material, aspecto temporal, quienes son los sujetos pasivos, la base imponible, la tasa y otros principales aspectos. Es decir, el principio de reserva de ley tiene la finalidad de proteger la hipótesis de incidencia del impuesto.

De acuerdo a lo descrito, remitirnos de manera automática a las normas contables, sin previamente verificar algún otro método jurídico que nos permita cubrir los vacíos dejados por la norma del Impuesto a la Renta, implicaría no respetar el principio de reserva de ley, el cual tiene por finalidad proteger la base imponible de donde se calculará el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Aplicar las normas contables de manera automática, puede llevarnos a gravar una renta neta imponible distinta a la que determinan las normas tributarias. Pues como hemos mencionado, a pesar de la cercanía que existe entre la fiscalidad y la contabilidad debido a que la base imponible del impuesto parte de manera referencial y metodológica de la utilidad financiera, la finalidad de las normas contables es distinta, debido a que la aplicación de las mencionadas normas nos conducen a un resultado financiero que no necesariamente es el mismo al resultado tributario deseado por el legislador.

Por otro lado, como sabemos existen la reserva de ley absoluta y la reserva de ley relativa. Al respecto, Torres (2007) señala:

Existe vasta doctrina que aborda a profundidad el tema de la reserva de ley; sin embargo, existe un aspecto sumamente importante que merece ser revisado: el alcance de este principio. Autores como Jorge Danós han observado que este principio ha venido siendo flexibilizado por las distintas legislaciones, distinguiendo entre una reserva de ley absoluta y otra relativa; esta última tendencia es la que reconoce la imposibilidad de regular directamente la totalidad de los aspectos relativos a un tributo a nivel de una norma con rango de ley, por lo que entiende que se debe considerar que el principio de reserva de ley se encuentra dirigido a cuidar que los aspectos estructurales de un tributo deben ser regulados por la ley, delegando a las normas reglamentarias los aspectos secundarios (p.333).

La reserva de ley relativa reconoce que la ley no puede regular todos los aspectos del impuesto, cediendo de esta manera a las normas de carácter reglamentario los aspectos secundarios, ello no significa que el Reglamento del Impuesto a la Renta regule la determinación del impuesto (aspecto material y aspecto temporal de la obligación tributaria).

En la actualidad, podemos apreciar que los elementos esenciales del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría pueden quedar amparados en las Normas Internacionales de Información Financiera, es decir que de manera automática se hace una remisión a las normas contables, lo cual podría devenir en el incumplimiento del principio de reserva de ley y además se estaría ignorando los principios del derecho, los cuales son aplicables siempre y cuando no desnaturalicen la norma tributaria, en base a la norma IX del Código Tributario.

En vista que la Resolución No. 013-98-EF/93.01 señala que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere la Ley General de Sociedades comprenden las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo cual se podría interpretar que las NIIF son de aplicación supletoria para efectos tributarios, en lo no regulado por las leyes tributarias; esta interpretación carece de valor argumentativo pues vincula, sin razón normativa alguna, una norma legal creada por razones societarias y de reporte contable, atribuyéndole efectos tributarios que en ningún momento la propia Ley General de Sociedades ni la Ley del Impuesto a la Renta le han conferido, por lo que constituye una aplicación extensiva de la norma no admitida por el Derecho Tributario, por cuanto la base imponible está protegida por el principio de reserva de ley, al constituir al aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia (Ramos, 2015)

Es importante mencionar a Novoa (2009) quien señala que los tribunales constitucionales de España insisten en el carácter relativo de la reserva de ley tributaria, de manera que los aspectos esenciales del tributo deben regularse a través de una norma con rango de ley formal. De acuerdo a la sentencia 19/1987, señala que la reserva establecida en el artículo 31.3 CE no excluye la posibilidad que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que no provoquen por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. Señala que el Tribunal Constitucional español está en contra de las remisiones en blanco, no obstante, ha flexibilizado esta reserva para complejas operaciones técnicas, especialmente para la actividad empresarial, donde frecuentemente se remiten a la contabilidad, que está basada en el Plan General de Contabilidad, Normas Internacionales de Contabilidad y por las Normas Internacionales de Información Financiera, que son disposiciones de soft law, que ni siquiera son normas jurídicas. Finalmente señala que el Tribunal Constitucional Peruano también afirma que, por razones técnicas, se puede flexibilizar la reserva de ley y que por ley se regulen los elementos esenciales del tributo y que todo aquello adicional puede ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. (p. 217-221)

Finalmente, en nuestra opinión, las normas contables son normas de uso complementario y adicional, es decir, deben ser usadas para dar contenido a las normas tributarias, siempre y cuando no se aleje de la verdadera razón de ser de la norma tributaria, ya que ello podría suponer distanciarnos del aspecto cuantitativo de la hipótesis de incidencia, es decir podríamos determinar una base imponible distinta, no olvidemos que la finalidad de las normas contables es determinar una utilidad financiera que refleje la situación patrimonial de la entidad y las normas tributarias tienen como fin determinar una renta neta imponible que refleje la utilidad de la entidad en base a la cual cumplirá con su deber de contribuir al estado peruano, no obstante esta contribución debe ser acorde a su capacidad contributiva.

En otro aspecto, no queríamos dejar de mencionar al artículo 33° del Reglamento del Impuesto a la Renta, que señala lo siguiente:

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.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

De la lectura del mencionado artículo podríamos inferir que estaría regulando la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta no respetando el principio de Reserva de Ley, ya que en el reglamento solo se debe regular los aspectos secundarios del tributo.

Collado Yurrita (2007):

Mientras que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando se regula el hecho imponible o los sujetos pasivos, dicha exigencia es menor cuando se trata de regular los elementos de cuantificación del tributo, como la base imponible o el tipo de gravamen, de modo que resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que ésta resulte indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades perseguidas por la Constitución o por la Ley, y siempre que esa colaboración se realice en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. (p.61)

Respecto a este punto somos de la opinión, que el artículo 33° del reglamento nos señala la forma o procedimiento metodológico de cómo llegar a la determinación de la renta neta imponible, entendiéndose claramente que nuestro sistema es uno de desconexión, por lo cual, en nuestra opinión el mencionado artículo debería encontrarse en la ley y no en el reglamento.

Es importante mencionar la siguiente posición, que lo señalado en el artículo 33° del reglamento resultaría inconstitucional porque es una norma reglamentaria la que habría establecido elementos esenciales de la norma jurídica, señalando que tal aseveración partiría del error porque el Perú se encuentra en el sistema de balances independientes. Lo señalado en el artículo 33° del reglamento no establece los alcances de la base imponible, sino que señalan la cobertura metodológica para la determinación de la misma, lo cual significaría que tal artículo no requiere ser cubierto por el principio de Reserva de Ley. No obstante, dado que dicha norma establece una metodología de cuantificación de la base imponible del Impuesto a la Renta, sería conveniente que esté reconocida en la propia Ley y sea adecuadamente reformulada, para evitar que del enunciado normativo se derive algún tipo de entendimiento

equivoco sobre la situación de las normas y estándares contables como fuente creadora del derecho tributario. (Durand, 2014, p.35)

Finalmente, el inciso j) del artículo 11° del Reglamento del Impuesto a la Renta, establece que para la determinación del costo computable de los bienes y servicios se tendrán en cuenta entre otros, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados.

De igual forma que el artículo 33° del Reglamento del Impuesto a la Renta, somos de la opinión que este artículo debiera incorporarse en la Ley del Impuesto a la Renta, ya que contiene la hipótesis de imposición y un aspecto importante que es la forma como se determinara el costo computable, los cuales según el principio de reserva de ley son aspectos principales que deben estar incorporados en la ley.

Por otro lado, en aquellos casos en que la norma tributaria nos remite a las normas y/o estándares contables, surge la interrogante si la norma contable a aplicar es la vigente a la fecha de entrada en vigencia de la norma tributaria o la vigente al inicio del ejercicio fiscal.

El autor Durand Rojo (2014), señala que aplicar el concepto contable al 01 de enero del ejercicio al que pertenezca la determinación del Impuesto a la Renta, significaría en términos constitucionales una derivación en blanco a una norma infra legal y, además, infra reglamentaria, lo que conllevaría a una abierta violación del Principio de Reserva de Ley.

No obstante, nuestra posición es que se considere las normas contables vigente al inicio del ejercicio gravable, ya que utilizar la norma contable vigente a la fecha de entrada en vigencia de la norma tributaria, supondría llegar al absurdo de aplicar normas contables estáticas en el tiempo. A mayor abundamiento, en el supuesto en que la norma tributaria nos remite a la norma contable, ya sea que consideremos la primera o segunda posición siempre existirá ese grado de dependencia con las normas contables que regulen la materia.



## 2.2 Principio de capacidad contributiva

Como se señaló anteriormente, existen determinados principios que no se encuentran recogidos en nuestra carta magna, sin embargo, deben ser reconocidos por el legislador, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional.

Si bien no existe en el texto de la Constitución Política del Perú, un reconocimiento expreso al principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter implícito, indicando que el mismo se alimenta o fluye del principio de igualdad (STC N° 0033-2004-AI/TC).

En anteriores Sentencias, el Tribunal Constitucional se había referido al principio de capacidad contributiva de forma indirecta, en el sentido que la capacidad contributiva guarda un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, consideración a partir de la cual el principio adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación del tributo (STC N° 1907-2003-AA/TC) distinguiéndola de la capacidad económica (STC N° 0033-2004-AI/TC), siendo aplicable a los Impuestos y en alguna medida a las tasas y contribuciones (STC N° 00053-2004-AI/TC).

Siendo aún más preciso, en la Sentencia que motiva el presente comentario, el Tribunal Constitucional sostiene que la capacidad contributiva es la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza.

Entiende, sin embargo, el Tribunal Constitucional, tal como lo adelantamos en el párrafo precedente, que en tanto la Constitución no ha “constitucionalizado” ningún Impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueden ser, o no, objeto de regulaciones fiscales (STC N° 2727-2002-AA/TC, 0004-2004-AI/TC), es potestad del Estado a través de sus órganos competentes, establecer los Impuestos necesarios para el sostenimiento del gasto público. (Bravo, 2013, pp. 26-27)

Al respecto, señalar que el principio de capacidad contributiva se encuentra estrechamente relacionado con el principio de igualdad y a su vez se encuentra ligado a la justicia tributaria, éste tiene por finalidad que los ciudadanos efectúen una tributación justa, es decir, que el legislador está en la obligación de gravar presupuestos de hecho donde se verifique que el ciudadano tiene capacidad económica para contribuir a las arcas del estado.

Por lo cual, es importante tener en cuenta que:

Cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad), hay un gran riesgo de producir una lesión al principio de capacidad contributiva, pues se gravan o se dejan de gravar hechos que no la representan. En tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria, y, por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados. A su vez, se deben considerar los actos y hechos aislados que, en muchos casos, presumen una riqueza global, (algunas enajenaciones, arrendamientos, mandatos, préstamos, etc.) sin que verdaderamente la representen. En la mayoría de los casos son manifestaciones tan inseguras de riqueza que no reflejan, en lo más mínimo, la capacidad contributiva objetiva de los contribuyentes.

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en este singular principio. Su reconocimiento como valor constitucional permite garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto. Empero, en muchas ocasiones priman intereses distintos que desnaturalizan su función y sólo tienden a alcanzar un cometido: el recaudatorio. Restar importancia a la calidad constitucional del tributo, desmerece el Estado de Derecho, y, por ende, acrecienta la presión social. Todo instituto tributario precisa ser, ante todo, justo. Es importante la participación de todos – ricos y pobres – en el concurso de los gastos públicos, pero cada uno en la medida de sus posibilidades. Un sistema fiscal apuntalado por impuestos atentatorios de los derechos de propiedad genera un sólido andamiaje de injusticias. (García, 2009, p. 57)

Por su parte, Fernández (2006) sostiene que el principio de capacidad contributiva impone que el legislador deba seleccionar hechos imponible que reflejen en forma abstracta capacidad contributiva en los contribuyentes. Como señala Villegas, “(...) no pueden seleccionarse como hechos imponible o bases imponible, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva”. Esto no siempre es observado por el legislador pues se antepone los fines recaudatorios, trayendo como consecuencia una mala distribución de la carga tributaria. Con el principio de capacidad contributiva se garantiza que las personas participen en los gastos del Estado de acuerdo a sus posibilidades. El legislador debe considerar como hipótesis de incidencia de los tributos manifestaciones de capacidad contributiva, logrando un sistema de recaudación más justo en el cual los tributos no sean un límite a los derechos de los ciudadanos, sino en un efectivo y equitativo mecanismo de financiamiento del Estado. (p. 187)

De acuerdo a todo lo mencionado, podemos señalar que el principio de capacidad contributiva, limita la potestad tributaria del estado protegiendo el patrimonio de los contribuyentes, los cuales tienen derecho a una tributación justa que respete el mínimo imponible, ya que las personas tenemos el deber de contribuir a las arcas del estado para solventar los gastos públicos, pero también tenemos derecho a que nuestra aportación sea en base a ganancias, utilidades y/o rendimientos medidos de manera objetiva.

Ramos (2015), señala:

Resulta importante advertir que el rol jurídico fiscal de la contabilidad se restringe a ser un medio de conocimiento de la capacidad contributiva de las empresas, permitiendo las NIIF, como metodología, apreciar y analizar la base fáctica de ésta, lo que sugiere también un papel probatorio. En ese sentido, la información contable sólo debe ser utilizada por el fisco con fines de inspección, a fin de corroborar las operaciones y su proceso evolutivo, sin que ello implique poder cuestionar la contabilización de las operaciones con efecto fiscal, salvo norma expresa que disponga lo contrario. (p. A6)

Al respecto, la contabilidad nos permite determinar una utilidad que se encuentra basada en principios, postulados, conceptos y normas contables, la cual no necesariamente refleja la utilidad de una empresa, ya que esta se encuentra basada en estimaciones, proyecciones, ingresos y/o gastos no devengados. Por lo cual, es importante mencionar que, al recurrir de manera automática a las normas contables para la determinación del impuesto a la renta empresarial, estaríamos tomando una base imponible que no refleja necesariamente la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, imponiendo a las empresas una carga tributaria a una riqueza inexistente.

### **2.3 Principio de seguridad jurídica**

El principio de seguridad jurídica no se encuentra reconocido en nuestra carta magna, sin embargo, se reconoce de manera implícita y de forma sistemática, conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional.

El principio de seguridad jurídica es un principio universal, imprescindible en un estado de derecho y de suma importancia para el derecho tributario debido a que es la condición esencial de todo tributo, que al ser creado puede acarrear derogaciones,

extinciones, modificaciones, beneficios, aplicaciones retroactivas, etc. que generen inseguridad jurídica a los contribuyentes.

Según García Novoa (2012), la supuesta seguridad del Derecho se puede resumir en dos manifestaciones: la previsibilidad del derecho exigirá la “seguridad de orientación”, es decir, la previsibilidad consistente en seguridad de reglas de conducta, lo cual requiere seguridad sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano, para lo cual es necesario una seguridad sobre la relevancia jurídica de los hechos. Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y a la descripción legal de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas. La segunda es la llamada “seguridad de realización”, la cual es la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada situación en concreta con absoluto respeto y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. (p.2)

Como se desprende el principio de seguridad jurídica vela porque el estado sea lo más cristalino posible al momento de producir las normas, dando posibilidad a que los contribuyentes tengan conocimiento de sus efectos y/o consecuencias. García Berro (2001) afirma: “Admitamos que el principio de seguridad jurídica protege, en efecto, la aspiración del interesado a disfrutar del mayor grado posible de certidumbre acerca de su situación jurídica”. (p. 286)

Por su parte, Pantigoso Velloso (1992), señala:

La previsibilidad es un punto a tomarse en cuenta cuando se analiza la seguridad. Como bien apunta ATALIBA, citando a BALLADARE PALLIERE, hay estado de derecho donde haya seguridad jurídica (*Ataliba, Geraldo. Derechos Humanos y Tributación. En: Revista de la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, dedicada a las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos. Lima, Nov. 1990. p.15*) “La previsibilidad de la actuación estatal, consecuencia del esquema de Constitución rígida, y la representatividad del órgano legislativo aseguran a los ciudadanos, en mayor medida, los derechos inscritos en la Constitución, la paz y el clima de confianza que instauran las condiciones psicológicas necesarias para el trabajo, el desarrollo, la afirmación y la expresión de la personalidad.”

La idea general de seguridad jurídica debe analizarse distinguiéndose entre un contenido formal, que es la estabilidad del derecho y un contenido material, que consiste en la protección de la confianza. (p. 157)

Es preciso agregar que García Novoa (2000), sostiene que la seguridad jurídica es un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a Administración, jueces y tribunales, se traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de toda ley que lo desconozca y que todo ciudadano tiene derecho a invocarlo y que se aplique con toda la preferencia que los preceptos constitucionales tienen en el ordenamiento jurídico. En materia tributaria, las supuestas violaciones de la seguridad jurídica se originan a través de actos administrativos que aplican normas de rango legal o reglamentario, siendo estas normas las que pueden ser calificadas como inseguras. Por lo cual la reacción del ciudadano contra normas-principalmente leyes, pero también reglamentos- que sean contrarias a la seguridad jurídica. Por lo tanto, en el derecho constitucional del particular a la seguridad jurídica corresponde a los jueces y tribunales de aplicar el mencionado principio y de controlar las normas que lo ignoren o vulneren. (pp. 45-46)

En ese orden de ideas, el principio de seguridad jurídica tiene por finalidad que las normas tributarias sean claras y precisas determinando cuáles son sus obligaciones sustanciales y formales, de tal forma que los contribuyentes tengan la certeza de las normas que les serán aplicables, las normas contables son normas administrativas que no conforman la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta y que tienen una finalidad distinta (económica y/o financiera), no debiendo originar alguna consecuencia fiscal.

Por lo tanto, es importante recalcar que la finalidad de las normas tributarias y las normas contables son distintas, si bien es cierto en algunos casos el legislador de manera expresa puede derivarnos a la norma contable, ello no significa que ante un silencio o falta de precisión en la norma tributaria debamos remitirnos a las normas contables de manera automática, ya que ello significaría un menoscabo a la seguridad jurídica, originando incertidumbre y falta de predictibilidad en los administrados.

## **2.4 Problemática en relación a la determinación del Impuesto a la Renta por la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera**

En nuestro país, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en la determinación de la renta neta empresarial, es un problema de larga data debido a que existe en nuestro régimen jurídico tributario vigente cierto nivel de incertidumbre en cuanto a la falta de certeza de cuando nos debemos remitir a las normas y/o estándares contables, toda vez que no encontramos en la ley ninguna disposición que establezca cual es el rol de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

De acuerdo a lo descrito en el punto 1.3 del capítulo I del presente trabajo verificamos que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal a fin de determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría utiliza los postulados contables y las Normas Internacionales de Información Financiera, no obstante, conforme a lo detallado en el Anexo N° 02 del presente trabajo de investigación, la Administración Tributaria al resolver determinadas consultas no elabora un sustento jurídico de dicho procedimiento y en otros casos ha actuado de manera automática, como si se tratará de algo natural.

Los entes fiscales no han desarrollado un procedimiento que permita esclarecer cual es la posición que están tomando las normas contables dentro del marco tributario, si son consideradas como fuente del derecho o como normas jurídicas a fin que puedan encontrarse comprendidas en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Cabe señalar que somos de la opinión que las normas contables no son normas jurídicas y no son fuente del derecho tributario, si bien es cierto, existen diversas corrientes de opinión en cuanto a los mencionados temas, consideramos que las normas contables califican como fuente interpretativa de las normas tributarias. Es importante recalcar que la norma contable califica claramente como una norma de subordinación frente a la norma tributaria.

No obstante, es propicio mencionar que las fuentes del derecho tributario habilitan la creación, derogación de normas y demás procedimientos propios del derecho tributario y estas se encuentran reguladas en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario. Sevillano (2014), afirma:

Hemos definido al derecho tributario como parte autónoma del derecho, por lo que ha de quedar claro que las fuentes de esta especialidad no solo pueden estar constituidas por las leyes de creación de tributos, pues la sola aplicación de estos demanda normas con otro tipo de contenidos. Por eso, al referirnos a las fuentes del derecho tributario, en realidad aludimos a todo el ordenamiento jurídico de donde es posible obtener las reglas para normar las diferentes relaciones que se producen por la aplicación de los tributos, desde su creación hasta la previsión de los escenarios de incumplimiento.

No está de más recordar que por “fuente del derecho” se entiende el sistema de la producción normativa que rige en una comunidad; es decir, los cauces o modos de producción del derecho. Tradicionalmente, se les divide en fuentes formales (forma que revisten los actos de regulación) y materiales (para aludir a los órganos de poder que crean estas reglas). (pp. 70-71)

De acuerdo al profesor Víctor García Toma, las fuentes desde una óptica jurídica se utiliza para señalar los medios de formulación de las normas jurídicas e implican las diferentes maneras de cómo hacerlas conocer (Gálvez, 2014).

Como mencionamos, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario señala que son fuentes del derecho tributario: las disposiciones constitucionales, los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, los decretos supremos y las normas reglamentarias, la jurisprudencia, las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria y la doctrina jurídica. Por lo tanto, las normas contables no podrían ser fuente del derecho tributario debido a que no se ubican dentro de la relación detallada, por otro lado, surge la interrogante si podrían encajar como doctrina jurídica, ante lo cual resulta claro que las normas contables por su propia naturaleza no podrían ser consideradas como tal.

Las NIIF son doctrina contable, siendo normas de observancia obligatoria para la contabilidad empresarial, pero no son doctrina jurídica, ciertamente. No obstante, en la práctica la carencia de conceptos y definiciones lleva a los operadores tributarios a utilizarlas frecuentemente al enfrentar problemas fiscales, sin embargo, debemos advertir que ello no las hace vinculantes frente a las normas tributarias ni los entes fiscales. Es importante admitir que las normas contables son un medio metodológico para determinar la base fáctica sobre la que se construye la renta neta imponible, las

NIIF sirven de fuente de explicación del procedimiento efectuado para el reconocimiento y medición de los elementos de los EEFF con efectos impositivos (Ramos, 2015)

Por otro lado, tenemos la Norma IX indica la Aplicación Supletoria de los Principios de Derecho donde señala que en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. En nuestra opinión, las normas contables no puedan encajar dentro de esta norma, ya que no son normas jurídicas.

El propio título de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario indica que la aplicación supletoria versa sobre los principios del derecho, es decir, se pueden aplicar normas distintas a las tributarias siempre y cuando no las alteren, pero deben ser normas jurídicas, es decir que tengan la calidad de categoría jurídica.

En diversas situaciones la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta se remiten a las normas contables, conforme se puede visualizar en el Anexo N° 01 del presente trabajo de investigación, de lo cual se puede deducir que solo en los casos en que la norma tributaria nos derive a las normas contables, se aplicarán estas últimas.

Es lógico considerar, en base al principio de razonabilidad, que no puede aplicarse supletoriamente una norma no fiscal, por vía de interpretación extensiva (Resolución Consejo Normativo de Contabilidad No 013-98-EF/93.01), afectando con sus alcances supuestos protegidos por la reserva de ley, más aún si se está desnaturalizando con ello la natural forma de determinación del impuesto establecido en la ley (Ramos, 2015)

Finalmente, es propicio mencionar la opinión de Mejía Acosta (2014) quien afirma:

Los estándares contables no tienen fuerza normativa de carácter supletorio, a diferencia del Derecho común (cuyo máximo heredero es el Código Civil) o general (por ejemplo la Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG). Estas categorías jurídicas tienen prevalencia, por cláusula expresa, sobre cualquier noción de los estándares contables. Antes que usar los estándares contables, podemos y debemos usar las definiciones del Derecho.



Podemos concluir, desde esa perspectiva, que existe la necesidad de revisarse la costumbre de usar los estándares contables para llenar de contenido jurídico a un término (palabra que integra la norma tributaria) sin que previamente no se haya realizado una rigurosa interpretación jurídica del mismo.

Este razonamiento que promovemos está ampliamente respaldado con la máxima dimensión argumentativa que el Derecho contemporáneo ha inundado en las relaciones jurídicas por el nuevo paradigma de constitucionalismo contemporáneo. (p.49)

Al respecto compartimos la opinión del autor Mejía Acosta, pues ante un vacío en la norma tributaria, no se debe recurrir de manera automática a las normas contables, no sin previamente haber buscado completar dicho vacío con normas jurídicas que integren el sistema jurídico tributario nacional.

Otro aspecto a tener en cuenta, por lo cual las normas contables no podrían ser consideradas como normas jurídicas, es que conforme a lo descrito en el punto 1.1 del capítulo I del presente trabajo, el uso de las Normas Internacionales de Información Financiera se encuentra regulado en el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, a su vez estas normas se instauran en el Perú a través del Consejo Normativo de Contabilidad, el cual como sabemos es presidido por el Contador General de la Nación.

Como hemos mencionado, las Normas Internacionales de Información Financiera solamente tienen la finalidad de preparar y presentar los estados financieros.

Con el surgimiento de la contabilidad, se atendió la necesidad de información que requería el ser humano en sus negocios y empresas, información que sin duda alguna debía ser fidedigna, es decir digna de fe y crédito, a partir de la cual, y en conjunto con otros elementos de juicios, sus usuarios pudieran tomar decisiones basadas en una información cierta y oportuna de su situación financiera y de los resultados de sus operaciones. (Del Rosario, 2014, p.122)

Las Normas Internacionales de Información Financiera son normas de carácter administrativo las cuales son oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad siendo publicadas en su página web, más no en el Diario Oficial El Peruano, no cumpliendo de esta manera con el principio de Publicidad recogido en el artículo 51° de la Constitución Política del Perú que señala que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

Adicionalmente, es importante recordar que las normas tributarias son en estricto normas jurídicas, y en función de ello, desde la perspectiva de la teoría pura del derecho de Kelsen, son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de un evento (Bravo, 2013).

Por lo cual las Normas Internacionales de Información Financiera, no son normas tributarias, son normas contables cuya finalidad es uniformizar la preparación y presentación de los estados financieros.

Si asumiéramos que la publicación virtual de las normas contables hace que se cumpla con el principio de publicidad mencionado anteriormente, somos de la opinión que señalar que las normas contables pertenezcan al ordenamiento jurídico sería de alguna manera admitir que estas normas incidirían de manera automática en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Nótese también que las leyes por definición son publicadas con carácter general, por cuanto son típicamente erga omnes, mientras las normas contables surgen de organizaciones privadas y, aunque son oficializadas normativamente, se dirigen claramente a los profesionales de la contabilidad, limitando el derecho de los contribuyentes a comprenderlas, precisamente porque no es su propósito dirigirse a éstos, de la misma forma como tampoco es su objetivo influir en la determinación del IR.

(Ramos, 2015, p .A5)

Por lo tanto, en concordancia con todo lo mencionado, para determinar la base imponible a la cual se aplicará la tasa del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría se debe tomar en cuenta la norma tributaria, ya que es esta la que determina el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria.

La regulación de los elementos que integran la renta neta imponible, en tanto expresión cuantitativa del elemento material de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta, debe efectuarse a través de una ley formal, emanada del Congreso de la República, o de un decreto legislativo, en caso de delegación de facultades. De ningún modo, puede dejarse la regulación de estos elementos- y mucho menos su modificación- a una norma administrativa que se encuentra en la base de la pirámide normativa.

Esto no impide, como se verá a continuación, que la renta neta, como cualquier otra base imponible, pueda ser enunciada a través de conceptos jurídicos indeterminados, en cuyo caso, los usuarios del Derecho Tributario podrán interpretarlos valiéndose de los conceptos desarrollados por la ciencia contable, contenidos en las NIIF's. (Gálvez, 2014, p.57)

Conforme a lo señalado en el punto 1.2 del capítulo I del presente trabajo, se verifica que la relación entre las normas contables y tributarias es muy estrecha, no obstante, de acuerdo a lo regulado en el cuerpo legal del Impuesto a la Renta es clara la diferencia que existe entre el resultado financiero y la renta neta imponible. Sin embargo, es evidente que para llegar a determinar la renta neta imponible tenemos que partir metodológicamente del resultado financiero.

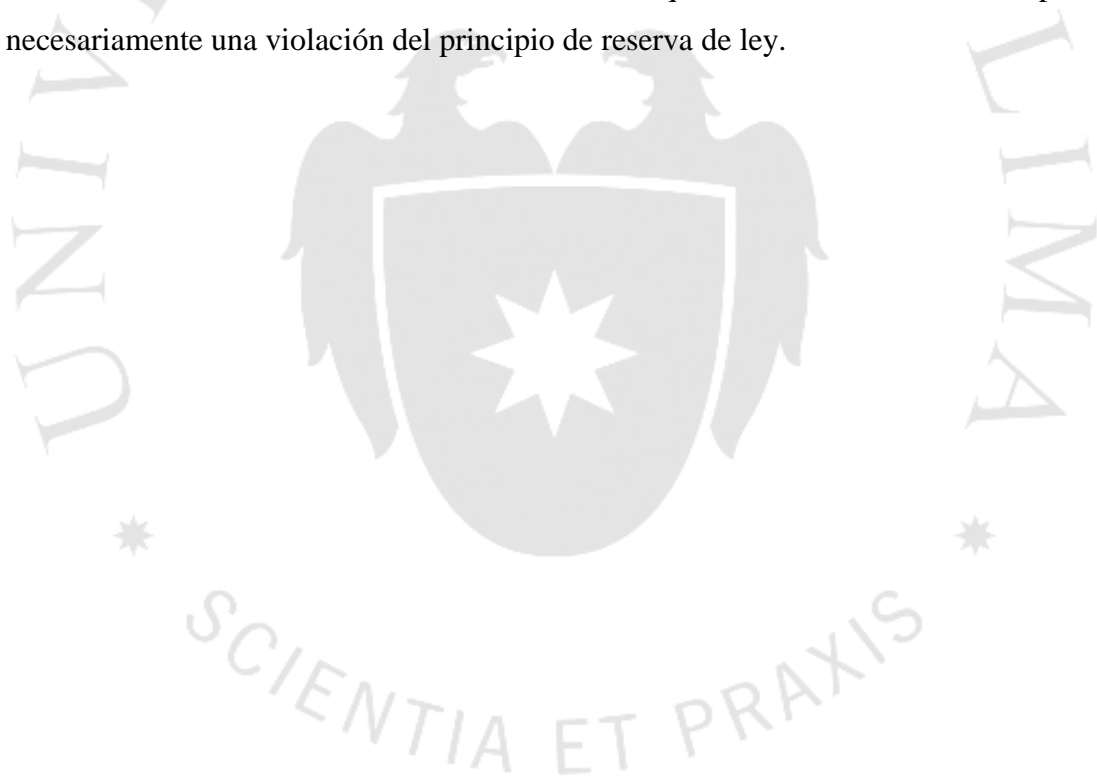
Según Bravo Cucci (2013), el resultado tributario se obtiene de aplicar determinados ajustes en el reconocimiento de ingresos y gastos. No obstante, más allá de las mencionadas diferencias, es importante mencionar que las normas del Impuesto a la Renta se basan en diversos principios y postulados (devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición, realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo computable, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajustes por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria. (p. 230) El subrayado es nuestro.

El profesor Villanueva (2014), concluye:

La base imponible del Impuesto a la Renta tiene como principio rector que su regulación está íntegramente regulada por las normas tributarias que perfila sus propios conceptos, el concepto de renta, el concepto de gasto causal, el concepto de costos, el concepto de ganancia de capital, entre otros, y que las normas contables se aplican en la fase de interpretación de la norma tributaria como conocimiento técnico y sujeto a la finalidad de la norma tributaria. (p. 238)

Coincidimos con lo expuesto por el autor líneas arriba, en el sentido que las normas y/o estándares contables deben ser utilizados como teoría que permita interpretar las normas tributarias. Es importante resaltar, que al utilizar las normas contables se debe respetar la verdadera naturaleza o intención de la norma tributaria, evitando caer en el error que al aplicar las normas contables nos alejemos de la verdadera hipótesis de incidencia de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo tanto, conforme a todo lo descrito somos de la opinión que la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta remiten en algunos artículos a las normas contables, con lo cual se evidencia que existe un cierto grado de dependencia entre ambas normas (tributaria y contable), por otro lado, es cierto que algunos conceptos tributarios coinciden con los conceptos estipulados en las Normas Internacionales de Información Financiera, lo cual no significa que las normas contables sean normas tributarias. De acuerdo a todo lo expuesto, las normas contables no forman parte del ordenamiento jurídico, solamente tiene por finalidad interpretar, engranar, complementar, acoplarse a la norma tributaria, siempre y cuando no la desnaturalice o haga que pierda su verdadera esencia o espíritu, lo cual supondría una violación a los principios constitucionales en un estado democrático de derecho. Asimismo, es importante agregar que las normas contables se encuentran en una estricta relación de subordinación frente a la norma tributaria en tanto que establecer lo contrario supondría necesariamente una violación del principio de reserva de ley.



## **CAPÍTULO III: ANÁLISIS FINANCIERO DE LOS ARRENDAMIENTOS SEGÚN LA NIC 17 Y LA NIIF 16**

### **3.1 Clasificación de los contratos de arrendamiento según NIC 17**

Antes de pasar a abordar la problemática en la aplicación de la NIC 17 y NIIF 16 para efectos fiscales, consideramos conveniente desarrollar el alcance y las diferencias de los contratos de arrendamiento.

#### **3.1.1 Arrendamiento operativo**

El arrendamiento operativo es un contrato que tiene mayor flexibilidad en el sentido que no se transfieren los riesgos y beneficios del bien arrendado. Asimismo mediante un comunicado al arrendador permite que el arrendatario efectúe la revocación del contrato.

En esta modalidad, el arrendador, como propietario del bien arrendado, tendrá derecho a deducciones por amortización y créditos fiscales sobre la inversión, en caso existieran.

Por su parte, el arrendatario puede deducir la totalidad de los pagos de alquiler, estando autorizado, además, a deducir cualquier costo que abone al explotador del bien arrendado.

Para Vidal Blanco el “Leasing operativo”, es aquél contrato en virtud del cual una persona (arrendador), que generalmente es el fabricante o distribuidor de material, cede a otra (el arrendatario) el uso prefijado y limitado de un determinado bien, normalmente de tipo estándar, contra el pago de unos canones de arrendamiento que comprenden tanto la financiación de la puesta a disposición del equipo como de los gastos de reparación, y durante un período generalmente corto (1 a 3 años), revocable por el arrendatario en cualquier momento, previo aviso al arrendador, quien soporta todos los riesgos técnicos de la operación.

(Chang, 2007, pp. 12-13)

Ante lo descrito, podemos verificar que un arrendamiento operativo puede incluir pagos adicionales, como por ejemplo gastos de instalación, gastos de despacho, fletes, montaje, gastos de mantenimiento, etc. Por lo tanto, en el precio o pago mensual

efectuado por el arrendatario, están incluido los conceptos anteriormente detallados. Además, en un arrendamiento operativo una característica importante es que el activo está en poder del arrendador.

Otro aspecto importante del arrendamiento operativo, es que el bien materia del contrato en su mayoría son de uso estándar, es decir, dicho bien puede ser nuevamente arrendado o vendido por el arrendador cuando acabe el contrato.

### **3.1.2 Arrendamiento financiero**

En este tipo de contrato se transfieren los riesgos y beneficios del bien materia del contrato. En un arrendamiento financiero el monto que paga el arrendatario comprende el monto del capital que representa el valor del activo y sus respectivos intereses.

Max Arias Schreiber afirma que “el arrendamiento financiero es un contrato por el cual una institución financiera debidamente autorizada concede a una persona natural o jurídica, el uso y disfrute de un bien de capital, adquirido por la mencionada institución al fabricante o proveedor señalado por el interesado y al sólo efecto de ese contrato, en el cual el precio se fija en relación con el costo del dinero en el mercado financiero, comprendido el capital invertido por la institución que financia, más los intereses, los gastos y el margen de beneficio de la misma. La duración de este contrato depende o coincide con la vida útil probable del bien, aproximada generalmente a su período de amortización fiscal. Sea a su finalización, sea durante el plazo del contrato, el interesado o beneficiario tiene generalmente una opción para comprar el bien por su valor residual”. (Córdova, 1997, pp. 70-71)

En un arrendamiento financiero, normalmente el arrendador es una entidad financiera supervisada por la Superintendencia de Banca y Seguros. Asimismo, otra particularidad de este tipo de contrato es que el arrendador no percibe ninguna utilidad, rentabilidad que origine el activo materia del contrato, por cuanto se transfieren todos los riesgos y beneficios.

Para el Dr. Antonio Ortúzar, “la operación de Leasing supone normalmente la existencia de dos contratos: el de compraventa del bien, que se celebra entre la empresa de Leasing y el proveedor, y el contrato de Leasing propiamente tal, entre la empresa y el usuario. Estos dos contratos tienen un origen común que consiste en la solicitud que presenta el cliente a la empresa para que ésta, luego de ser calificado en términos financieros, como lo hace de ordinario un banco con un cliente que concurre a solicitar

un crédito, adquiera del proveedor el bien que será posteriormente objeto del contrato de arrendamiento”. Sin perjuicio de lo expuesto, señala que los contratos referidos suelen verse complementados con un tercero que se refiere al destino final del bien, al término del Leasing.

Concluye que el contrato de Leasing, en la medida que sus términos den cumplimiento a las circunstancias esenciales del contrato de arrendamiento de cosas, es un contrato de arrendamiento y no uno atípico o innominado, ya que para que fuera esto último debería tratarse de casos que no pueden caber en ninguno de los casilleros establecidos por la legislación positiva.

(...)

Por su parte, Eduardo Cogorno define al contrato de Leasing como aquél “contrato de financiación por el cual un empresario toma en locación de una entidad financiera un bien de capital, previamente adquirido por ésta a tal fin a pedido del locatario, teniendo este arriendo una duración igual al plazo de vida útil del bien y un precio que permite al locador amortizar el costo total de adquisición del bien durante el plazo de la locación, más un interés, por el capital adelantado y un beneficio. Facultando asimismo, al locatario a adquirir en propiedad el bien al término de la locación mediante el pago de un precio denominado valor residual”

La jurisprudencia ha entendido al Leasing como un contrato con “una notable utilidad para la economía de las empresas y de los particulares, en cuanto permite la incorporación de medios productivos a quienes les faltan medios financieros (líquidos) para la adquisición de los bienes (de uso durable)” (Chang, 2007, p. 7-8)

Habiendo analizado los contratos de arrendamiento operativo y financiero, procederemos a desarrollar las diferencias existentes entre ambos contratos.

Una de las principales diferencias es que en un arrendamiento financiero se transfieren todos los riesgos y beneficios. Por otro lado, se señala que el arrendamiento operativo no comprende la cesión de un bien, si no en una prestación de servicios, es por ello que en algunos casos lo llaman renting.

De acuerdo a un estudio español se establece que las distinciones entre un arrendamiento operativo y un arrendamiento financiero son las siguientes:

- (a) el no reconocimiento en el balance de recursos y obligaciones surgidos como consecuencia del contrato de arrendamiento;

(b) la inconsistencia que suponen 2 modelos contables distintos para transacciones similares, y

(c) la posibilidad de estructurar las operaciones para conseguir la clasificación deseada; así como otros argumentos sustentados en la restricción coste-beneficio, como la dificultad asociada a trazar la distinción entre un tipo de arrendamiento y otro.

(Sanchez & Enguidanos, 2015, p.102)

Por otra parte en el estudio del arrendamiento operativo en cuanto al impacto de su reconocimiento en los estados financieros y en la política de financiación de las compañías españolas y del Reino Unido señala lo siguiente:

De los arrendamiento operativos, los datos globales sobre los compromisos por arrendamientos operativos revelan un mayor recurso al arrendamiento operativo que al financiero. Esto es, las empresas valoran en este tipo de contratos la flexibilidad que impone la no recepción de todos los riesgos y las ventajas de los activos. Las características de los arrendamientos, sin embargo, son diferentes por países. Así, hemos observado una mayor proporción de compromisos por arrendamiento operativo sobre arrendamientos financieros en el Reino Unido que en España, siendo la diferencia significativa. Estos resultados son coherentes con parte de la literatura previa, que ya advertía del recurso más frecuente al arrendamiento operativo. (Sánchez & Enguidanos, 2015, p.221)

Otra de las diferencias entre ambos arrendamientos es que en un arrendamiento de tipo operativo, el arrendatario no pretende quedarse con la propiedad del bien sujeta al contrato.

Finalmente, la diferencia entre ambos contratos, según algunos autores, se encuentra en las personas que participan de la operación, en la opción de compra o la finalidad perseguida por las partes, todo esto ha sido motivo de varias divergencias. No obstante, la mayoría en cuanto a la doctrina señalan que la diferencia entre ambos contratos es por el uso del bien y por la opción de adquirirlos a través de un mecanismo de financiamiento (Violeta Moncada, 2014).

Así, por ejemplo, Chang (2007) señala:

Antonio Ortúzar afirma que la clasificación del Leasing en operativo o financiero, atendiendo para ello a la finalidad del acto celebrado, es la clasificación más importante y constituye el elemento histórico del Leasing, que radica en que las primeras operaciones se efectuaron por las propias empresas industriales productoras de bienes



de capital que, en lugar de venderlos a sus clientes, resolvieron colocarlos por la vía del arrendamiento, asumiendo al mismo tiempo la obligación de dar el servicio técnico o mantenimiento que el equipo requiere durante el período que durare el arriendo.

Por su parte, Chuliá Vicent y Beltrán Alandete señalan que la diferencia fundamental entre el Leasing operativo y el financiero consiste en que, este último, los sujetos que intervienen son tres: el fabricante, el arrendatario y la compañía de Leasing. Estima, sin embargo, que nada impide la presencia de tres personas en un Leasing operativo, pues puede ocurrir que entre fabricante y usuario se interponga otro tipo de empresas, como por ejemplo, las distribuidoras, a las que interese actuar en el mercado a través del arrendamiento.

Se piensa que lo que caracteriza al Leasing financiero, frente al operativo, es la finalidad perseguida por las partes de la relación. Así, la compañía arrendadora pone a disposición de terceros un capital – mediante la adquisición de los bienes y su posterior cesión al arrendatario - , para obtener así un beneficio (finalidad financiera). Por ello, aunque el usuario no llegue a ejercitar la opción de compra, el cedente obtiene el rendimiento previsto ya que las cuotas de arrendamiento – excluida la opción de compra- superan el precio pagado por éste al fabricante. Esta finalidad financiera a su vez imprime un particular régimen jurídico al contrato que estamos tratando. (pp. 15-16)

A continuación, desarrollaremos los aspectos contables del arrendamiento operativo y del arrendamiento financiero. Como sabemos, la diferencia que existe entre ambos es que en el arrendamiento financiero se transfieren los riesgos y beneficios del activo materia del contrato y se desarrolla la posibilidad de adquirir el bien al final del contrato a un valor residual, en cambio en el arrendamiento operativo tiene básicamente por finalidad el uso del bien, el cual de ser adquirido su precio sería a valor de mercado.

En el año 2000, antes de analizar la NIC 17- Arrendamientos, en el mundo contable se estudiaba sobre la contabilidad de los arrendamientos donde Horngren, Sundem y Elliot (2009), señalaban:

El arrendamiento es un negocio muy lucrativo. Por medio de un contrato de arrendamiento, podemos adquirir cualquier activo imaginable, desde televisores hasta automóviles y edificios. El arrendamiento es un contrato en virtud del cual un propietario (arrendador) concede el uso de una propiedad a otro (arrendatario), a cambio de pagos de alquiler. (...)

Algunos pagos de alquiler se registran como gasto cada vez que se efectúan. Es lo que seguramente sucederá con el alquiler mensual de un departamento. Pero otros arrendamientos se registran como pasivo y como activo cuando se firma el contrato ¿Por qué? Porque aunque la propiedad del bien arrendado no ha sido transferida legalmente, el arrendatario posee el derecho legítimo de usarlo y plena responsabilidad legal de conservarlo en buen estado y pagar por él. (p. 370-371)

Asimismo, los mencionados autores ya marcan la diferencia entre ambos arrendamientos, como se verá a continuación:

Los nombres que se dan a los dos tipos de contabilidad del arrendamiento son: arrendamientos financieros y arrendamientos operativos. Los arrendamientos financieros (también llamados arrendamientos de capital) transfieren al arrendatario la mayoría de los riesgos y beneficios de la propiedad. Equivalen a las ventas en abonos, en las que el precio de compra de un producto se paga con el tiempo junto con los intereses. El bien arrendado debe registrarse como si lo vendiera el arrendador y lo comprara el arrendatario. (...)

El resto de los arrendamientos son arrendamientos operativos. Por ejemplo: una habitación o un automóvil alquilados por un día, una semana o un mes. Estos arrendamientos se contabilizan como gastos ordinarios de alquiler. No influyen en las cuentas del balance general. (p. 371)

Es importante mencionar para las empresas el arrendamiento financiero es una herramienta muy importante de financiamiento, por lo cual uno de los cambios del Plan Contable General Revisado al pasar al Plan Contable General Empresarial, es que este último contiene la cuenta contable 32- Activos Adquiridos en Arrendamiento Financiero, el cual permite diferenciar cuales son los activos adquiridos bajo esta modalidad, sin la necesidad de recurrir a las notas de los estados financieros.

Actualmente en el Perú, tenemos vigente la NIC 17 - Arrendamientos cuyo objetivo es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos. Asimismo, la NIC 17 clasifica a los arrendamientos en financieros y en arrendamientos operativos.

Es importante mencionar que la NIC 17 define a un 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.

Por otro lado, señala que un arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida. Adicionalmente, señala que un arrendamiento operativo es cualquier acuerdo del arrendamiento distinto al arrendamiento financiero. Agregando, en su párrafo 8 que un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Ante las definiciones descritas por la NIC 17, es importante mencionar que el Código Civil define al contrato de arrendamiento como un contrato de arrendamiento-venta. Tenemos los siguientes artículos:

#### Pacto de reserva de propiedad

Artículo 1583.- 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 asumen 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.

#### Pacto de reserva de propiedad en el arrendamiento-venta

Artículo 1585.- Las disposiciones de los artículos 1583 y 1584 son aplicables a los contratos de arrendamiento en los que se convenga que, al final de los mismos, la propiedad del bien sea adquirida por el arrendatario por efecto del pago de la merced conductiva pagada.

Es importante mencionar que el párrafo 10 de la NIC 17, establece que para clasificar un arrendamiento como operativo o financiero dependerá de la esencia económica y de la naturaleza de la transacción, más de la mera forma del contrato. Situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, podrían conllevar a clasificar un arrendamiento como financiero son:

- (a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

(b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.

(c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;

(d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y

(e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

(a) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(b) Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del arrendamiento); y

(c) El arrendamiento tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

(d) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(e) Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del arrendamiento); y

- (f) El arrendamiento tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Es importante mencionar que el párrafo 12 de la NIC 17, señala que los indicadores anteriormente descritos no son siempre concluyentes. Señala que si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo.

La NIC 17 establece el siguiente tratamiento contable para los arrendatarios:

- En un arrendamiento financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.
- En un arrendamiento operativo, las cuotas derivadas del mismo se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

Para los arrendadores:

- En un arrendamiento financiero, los arrendadores reconocerán en sus estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.
- En un arrendamiento operativo, los arrendadores presentarán en su estado de situación financiera, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Como podemos apreciar, de acuerdo a la NIC 17, en un arrendamiento operativo las cuotas que se generan serán tratadas como gasto por el arrendatario y como ingreso para el arrendador, es decir inciden en el estado de resultados. En cambio en el escenario de

un arrendamiento financiero, el arrendatario considerará un activo y un pasivo y el arrendador registrará una cuenta por cobrar (activo), reflejándose en el Estado de Situación Financiera.

## **3.2 Desafíos del nuevo modelo de arrendamientos NIIF 16**

### **3.2.1 Alcances**

El 13 de enero 2016 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la NIIF/IFRS 16 Arrendamientos, la cual se encuentra vigente a partir del 01 de enero del 2019, la cual reemplazará a la NIC 17: Arrendamientos, utilizada hace más de 30 años.

A efectos de conocer el origen de esta nueva norma contable, consideramos propicio mencionar sus antecedentes:

Desde hace tiempo se discute la necesidad de una reforma en la contabilidad de los arrendamientos, el detonador para iniciarla se dio en el 2005, cuando la Securities and Exchange Commission (SEC-Organismo regulador de los mercados de valores en Estados Unidos) informó que las compañías públicas de Estados Unidos tendrían aproximadamente 1.25 billones de dólares de compromisos de pago por arrendamientos fuera de balance, que no estaban reflejados en el activo y pasivo de estas empresas.

Estos arrendamientos fuera de balance se contabilizan de forma similar a un gasto por renta, de modo que los inversionistas y los analistas no pueden comparar la información financiera de empresas que piden prestado para comprar activos con la de empresas que los arrendan, y para hacerlas comparables tienen que hacer ajustes y estimaciones (de acuerdo con prácticas comunes de los inversionistas).

Por esta falta de transparencia, el IASB y el Financial Accounting Standards Board (FASB-Organismo emisor de la normatividad financiera en Estados Unidos) emprendieron un proyecto conjunto para mejorar la contabilidad de los arrendamientos y llegaron a la conclusión de que, a pesar de que con la firma de un contrato de arrendamiento se genera automáticamente un activo (derecho de uso del bien) y un pasivo (por la obligación de pagos futuros), en la mayoría de los contratos este activo y este pasivo no quedaban reflejados en el estado de situación financiera, aunque quedaran revelados en las notas. Esta conclusión fue la guía para el desarrollo del nuevo modelo contable para los contratos de arrendamiento, de acuerdo con el cual los

arrendatarios deben manejar contablemente, de la misma manera, casi todos sus contratos de arrendamiento, tratando de que los contratos de arrendamiento que queden fuera de balance sean la excepción (Morales, 2016).

En el informe del IASB se encontró que de acuerdo con los informes anuales del 2014, de una muestra de 30 000 empresas públicas que utilizaron IFRS o US GAAP, más de 14 000 revelaron 2.9 billones de dólares en compromisos de pago por arrendamientos que no estaban reflejados en los estados de situación financiera (IASB, 2016). Esa cifra indica el crecimiento que han tenido los arrendamientos fuera de balance respecto de las cifras publicadas por la SEC- Organismo regulador de los mercados de valores en Estados Unidos en el 2005.

(...)

En general, se prevé que las empresas más afectadas sean las que arrienden activos de gran valor, como casas, departamentos, maquinaria, aviones, trenes, barcos y tecnología. Para las empresas que arrienden activos de bajo valor, como teléfonos, muebles de oficina, computadoras personales, etc., se anticipa que será menor el impacto, pues según vimos, de acuerdo con la NIIF 16 (como excepción) no requieren ser reconocidos en el activo y pasivo del estado de situación financiera.

Aunque la nueva norma afectará prácticamente a todas las empresas que arriendan activos, se espera que el impacto varíe significativamente por industria, por región y aun entre compañías. Las industrias que se estima que serán las más afectadas son las aerolíneas, tiendas, viajes y esparcimientos, y transportación. Las regiones con más compañías que cuentan con información identificada como fuera de balance y en las que se espera un mayor impacto son América del Norte y Europa, seguidas por Asia Pacífico, Latinoamérica, y África y Medio Oriente (IASB, 2016)

En Dirección Estratégica: Impacto en las empresas de la nueva NIIF 16 “Arrendamientos”-Instituto Tecnológico Autónomo de México-pp.1-2

Como se ha mencionado las empresas que tendrán mayor impacto con la entrada en vigencia de la NIIF 16, son aquellas que cuentan con diversos contratos de arrendamiento operativo y que ahora tendrán que incorporar el bien materia del contrato dentro su activo, adicionalmente a las empresas ya mencionadas, podríamos agregar a las entidades de transporte, empresas de telecomunicaciones, comercio al por menor, compañías mineras, empresas que arriendan flotas de vehículos, equipos de operación, locales comerciales o industriales, almacenes, terrenos, etc.

El presidente del IASB, Hans Hoogervorst, comentó:

Estos nuevos requerimientos contables llevan la contabilidad de los arrendamientos al siglo 21, poniendo fin a las conjeturas utilizadas en el cálculo de las obligaciones por arrendamiento, a menudo sustanciales, de una empresa. La nueva norma proporcionará transparencia muy necesaria sobre los activos y pasivos de arrendamiento de las empresas, lo que significa que la financiación por arrendamiento “fuera de balance” ya no está al acecho en las sombras. También mejorará la comparabilidad entre las empresas que arriendan y los que piden préstamos para comprar”

En Contadores-AIC.ORG: El consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publica la nueva norma sobre arrendamientos: La NIIF 16-pp.1-2

De acuerdo a lo antes expuesto, mencionar que la NIIF 16 tiene por finalidad que los inversionistas puedan comparar diferentes empresas o compañías a través de sus estados financieros, ya que anteriormente tenían que efectuar una estimación o proyección de sus obligaciones contraídas por los arrendamientos los cuales se encontraban fuera del balance de la compañía, no siendo posible cuantificarlos.

Conforme al párrafo 1 el objetivo de la NIIF 16 es el siguiente:

Esta Norma establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los *arrendamientos*. El objetivo es asegurar que los *arrendatarios* y *arrendadores* proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones. Esta información proporciona una base a los usuarios de los estados financieros para evaluar el efecto que los arrendamientos tienen sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.

Morales Díaz (2016), señala:

En otras palabras, numerosos arrendamientos se presentan contablemente “fuera de balance”, lo que hace complicada la comparabilidad de los balances y de los ratios entre empresas en cuanto, por ejemplo, al nivel de deuda. Si una empresa decide comprar un bien financiándolo y otra decide arrendarlo, en parte (en esencia económica) puede ser una operación similar pero actualmente la primera empresa reconoce una deuda y la segunda puede que no la reconozca (y además puede ser complicado calcular cuánto sería la deuda, como manifestaba la SEC-Organismo regulador de los mercados de valores en Estados Unidos).

(...)



A lo largo del proceso, hubo muchas reticencias, sobre todo de empresas, a cambiar el modelo actual (lo cual puede verse en las cartas de respuesta a los borradores). De hecho, el propio IASB reconoce (en los documentos que acompañan a la norma) que “algunos preparadores (de la información financiera) cuestionaron los beneficios de incluir todos los arrendamientos en el balance.

Tal y como señala Expansión (2016): “Santander, BBVA, Inditex, Telefónica, Iberia, Repsol, NH Hoteles e incluso El Corte Inglés se unieron en 2010 para detener el plan IASB de forzar un aumento de su deuda al incluir el coste de los contrato de alquiler en los balances. En sus alegaciones, llegaron a contar con el apoyo del Ministerio de Economía e incluso, parcialmente, de la Comisión Europea. En esos momentos de grave crisis financiera, las empresas pensaban que un aumento de su pasivo podía generarles descensos de rating, aumento de costes y huida de inversores”.

A pesar de lo anterior, finalmente el IASB consideró que los beneficios del nuevo modelo para los inversores y los usuarios de la información financiera eran mayores que los costes, y emitió la norma definitiva en enero 2016 con un período largo de adaptación (hasta 2019) para permitir que las empresas y el mercado se vayan adaptando a la nueva contabilidad de contratos de arrendamiento. (pp. 3-4)

La NIIF 16 establece un modelo único (con algunas excepciones) donde los arrendamientos operativos ahora serán clasificados como arrendamientos financieros, los cuales deberán ser incluidos en cuentas del Estado de Situación Financiera (activo y pasivo) y ya no se registrarán como gastos del ejercicio incidiendo en los estados de ganancias y pérdidas. Los cambios significativos son para la contabilidad del arrendatario, ya que los arrendamientos operativos ingresarán a las cuentas del Estado de Situación Financiera (anteriormente denominada balance). Por el contrario, para los arrendadores no hay cambios ya que seguirán con el modelo dual de la NIC 17.

Conforme al párrafo 3 de la NIIF 16, una entidad aplicará esta norma para todos sus arrendamientos, excepto en los siguientes casos:

- (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.

Siendo la NIIF 16 una norma nueva, cuya vigencia operará en nuestro país a partir del 01 de enero de 2019, existen pocos pronunciamientos al respecto, no obstante, uno de los cambios más resaltantes es que ya no se realizará el test de clasificación para los arrendatarios el cual diferencia entre un arrendamiento operativo y un arrendamiento financiero, ya que todo contrato de arrendamiento será considerado como financiero, lo cual a su vez trae como consecuencia que todo se informe en el balance de una empresa como activos y pasivos.

Al encontrarse toda esta información en el activo y pasivo, tal situación generará un efecto contable, en el sentido que modificarán los ratios financieros que son muy utilizados por las entidades, inversionistas y analistas financieros, originando una interpretación no válida de sus estados financieros.

Los ratios financieros que serían influenciados por esta nueva norma contable serían: apalancamiento, rotación del activo, EBITDA (utilidad antes de intereses, impuestos y depreciaciones) y cambios en el nivel de resultados.

Otro aspecto importante a considerar, es que al implementar la NIIF 16, las compañías tendrán que asumir un costo no solo económico sino que además deberán invertir en tiempo, preparación y capacitación a su personal para lograr desarrollar los nuevos procedimientos, filtros, controles y políticas que se necesiten para afrontar de manera exitosa este cambio contable. Por otro lado, las compañías deberán analizar el impacto que tendrán la NIIF 16 al momento que muestren sus estados financieros a inversionistas, accionistas y terceros interesados. Finalmente, las empresas tendrán que hacer un inventario de los contratos de arrendamiento vigentes, recolectar información de los mismos y evaluar todas las consecuencias que traerá la implementación de esta nueva norma contable.

En el Perú, el 14 de junio de 2016 fue publicado en la página web del Consejo Normativo de Contabilidad la Resolución N° 062-2016-EF/30, la cual oficializa la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos.

Finalmente, la norma entra en vigencia en el año 2019, por lo cual las empresas tienen un tiempo prudencial para ir implementado los cambios originados por la Norma Internacional de Información Financiera 16. Sin embargo, puede aplicarse de manera anticipada siempre y cuando las entidades apliquen también la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

### **3.2.2 Implicancias contables para el arrendador y el arrendatario**

Antes de mencionar las implicancias contables para el arrendador y para el arrendatario es importante partir señalando que conforme al párrafo 9 de la NIIF 16, al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato contendrá un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación. Además, señala que los párrafos B9 a B31 establecen cuales son las guías sobre la evaluación de si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.

Para que exista control de uso de los activos se deben cumplir lo previsto en los párrafos B21 al B23 sobre el derecho a obtener beneficios económicos del uso, el cual específicamente en su párrafo B21 señala que para controlar el uso de un activo identificable se requiere que un cliente tenga el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo a lo largo de todo el periodo de uso. De igual manera se debe cumplir con lo señalado en los párrafos B24 al B27 que trata sobre el derecho que tiene el cliente a decidir sobre el uso de un activo identificado a lo largo de todo el periodo de uso, siendo el cliente el que tiene el derecho a decidir cómo y para qué propósito se usa el activo a lo largo de todo el periodo.

Ahora bien, iniciaremos nuestro análisis de las implicancias contables para el arrendatario, para lo cual es relevante considerar que el párrafo 22 de la mencionada NIIF señala que un arrendatario en la fecha de comienzo, reconocerá un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento, para lo cual aplicará los requerimientos establecidos en los párrafos 22 a 49, el cual comprende la medición inicial del activo por derecho de uso, medición inicial del pasivo por arrendamiento, medición posterior

del activo por derecho de uso y medición posterior del pasivo por arrendamiento y la forma de presentación en los estados financieros.

No obstante, el párrafo 5 señala que un arrendatario puede optar por no aplicar los requerimientos establecidos en los párrafos 22 a 49 cuando se traten de arrendamientos a corto plazo y arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor.

Los párrafos B3 a B8 describen que el activo subyacente es de bajo valor solo si el arrendatario puede beneficiarse del uso del activo subyacente en sí mismo o junto con otros recursos que están fácilmente disponibles para el arrendatario y el activo subyacente no es altamente dependiente o está altamente interrelacionado con otros activos. Brindando los siguientes ejemplos: tabletas y computadoras personales, elementos pequeños mobiliarios de oficina y teléfono.

Por lo tanto, conforme al párrafo 6, existe una regla de excepción que consiste en que los arrendamientos a corto plazo o arrendamientos en los que el activo subyacente es de bajo valor, el arrendatario reconocerá los pagos por arrendamiento asociados con los arrendamientos como un gasto de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, o según otra base sistemática.

De lo mencionado hasta el momento podemos ver una clara diferencia entre lo regulado por la NIC 17 con la NIIF 16, debido a que conforme la NIC 17, los arrendatarios deben evaluar si los contratos de arrendamiento son considerados financieros u operativos, las características principales de un arrendamiento financiero son: la transferencia de riesgos y beneficios del activo al arrendatario, la duración del contrato coincide con la vida útil del activo, la opción de compra es por un valor mínimo, entre otras. En cambio, conforme a la NIIF 16 todos los arrendamientos deben ser considerados como financieros, con las debidas excepciones que han sido descritas en los párrafos anteriores.

Esto es, no existen dos modelos como en el caso de la NIC 17, sino que existe solamente uno aplicable en prácticamente todos los casos. Las empresas deben reconocer:

- En su activo el correspondiente “derecho de uso” del activo arrendado. Lo que la NIIF 16 denomina *Right-Of-Use* (ROU)

- En su pasivo la obligación de pago de las cuotas futuras comprometidas (pasivo por arrendamiento o *Lease Liability*) José Morales Díaz (2016) (p. 9)

A continuación efectuaremos el análisis del tratamiento contable para los arrendadores conforme a la NIIF 16, el cual según los párrafos 61 y 62, el arrendador clasificará los arrendamientos como operativos o como financieros, agregando que un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas del activo subyacente y se clasificará como operativo si no se transfieren todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo subyacente.

Por otro lado, el párrafo 67 señala que, en la fecha del comienzo, para los arrendamientos financieros se reconocerá los activos en sus estados de situación financiera como una cuenta por cobrar por el mismo importe al de la inversión neta en el arrendamiento.

Posteriormente, conforme al párrafo 75, el arrendador reconocerá los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento.

Para los arrendamientos operativos, conforme al párrafo 81, un arrendador reconocerá los pagos por arrendamientos operativos como ingresos de forma lineal o conforme a otra base sistemática.

Finalmente, el párrafo 89 enuncia que los arrendadores revelarán información en las notas que junto con la información en el estado de situación financiera, estado del resultado del período y estado de flujos de efectivo, proporcione una base a los usuarios de los estados financieros que les permita evaluar el efecto que tienen los arrendamientos sobre la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo del arrendador.

Conforme los párrafos anteriores, podemos verificar que para los arrendadores no hay mayores cambios en comparación con la NIC 17, es decir se mantiene el test de clasificación para diferenciar entre arrendamiento operativo o arrendamiento financiero.

Por lo tanto, los cambios trascendentales que contiene la NIIF 16 no se aplican de manera conjunta para el arrendatario y el arrendador.

### **3.3. Análisis de los contratos de arrendamiento en la legislación comparada.**

Los arrendamientos financieros y operativos, son contratos celebrados entre entidades, estos contratos son de uso recurrente a nivel mundial, existen diversas opiniones en cuanto al motivo por el cual dichos contratos tienen relevada importancia en la economía de diferentes países, siendo una causa los beneficios tributarios otorgados por sus respectivos entes fiscales o por su ventaja económica.

A continuación, haremos un breve análisis del tratamiento de los contratos de arrendamiento en los siguientes países:

- **Colombia**

En Colombia no se encuentra regulado en las normas contables la contabilización de los arrendamientos, salvo activos intangibles.

A efectos de conocer la situación de los contratos de arrendamiento en Colombia, es propicio citar a Sánchez & Salazar (2010), quien señala lo siguiente:

La Federación Colombiana de Compañías de Leasing, Fedeleasing, en conjunto con la Asociación Nacional de Instituciones Financieras, Anif y la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo, Fedesarrollo, en el estudio *El leasing en Colombia: diagnóstico e impacto sobre la inversión y el crecimiento*, realizado y publicado en 2004, evalúa la importancia del leasing en el crecimiento del sector real por medio de la inversión en bienes de capital, y concluye:

- Los estudios más contundentes sobre la importancia del leasing en el crecimiento de los países muestran empíricamente que la infraestructura física y las máquinas puestas en operación son un componente crucial del crecimiento.
- En la medida en que los inversionistas enfrentan restricciones de liquidez, el mayor acceso de financiamiento por medio del leasing entra a jugar un papel fundamental en el desempeño de las actividades.
- El efecto positivo sobre el crecimiento se sustenta en el hecho de que el leasing “relaja” las restricciones de liquidez que enfrenta el sector real y reduce los obstáculos que las empresas tienen para su crecimiento.
- En general, los países en desarrollo tienen mercados de capitales poco desarrollados, lo cual constituye una barrera para la consecución de

recursos de largo plazo por parte de las empresas que quieren emprender procesos de inversión o expansión.

- En Colombia, el leasing contribuye en forma importante a la financiación de la expansión de las empresas, incluso con mayor intensidad en los años recientes.
- El leasing es una importantísima herramienta de financiación de las empresas de todos los tamaños. (pp. 72-73).

De acuerdo a lo mencionado, podemos apreciar que en Colombia al igual que en nuestro país, el leasing es una figura muy usada a nivel financiero, la cual ayuda a las entidades a solventar la adquisición de sus activos, permitiendo su crecimiento y potenciando sus bienes de capital.

En lo que respecta a la parte tributaria tenemos el artículo 127-1 del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales – Decreto 624 de fecha 30/03/1989, el cual regula el tratamiento tributario de los arrendamientos de acuerdo a lo siguiente:

Artículo 127-1.

Son contratos de arrendamiento el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero o leasing.

Los contratos de arrendamiento que se celebren a partir del 1 de enero de 2017, se someten a las siguientes reglas para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. Definiciones:

a. Arrendamiento financiero o leasing financiero: Es aquel contrato, que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características:

i. Al final del contrato se transfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.

ii. El arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción podrá ser ejercida.

iii. El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.

iv. Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato. La DIAN podrá evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada.

v. Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes. Los contratos de leasing internacional se someten a las reglas anteriores.

b. Arrendamiento operativo: Es todo arrendamiento diferente de un arrendamiento financiero leasing financiero, de que trata el literal anterior.

## 2. Tratamiento del arrendamiento financiero o leasing:

### a. Para el arrendador financiero:

i. Al momento de la celebración del contrato deberá reconocer un activo por arrendamiento financiero por el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable.

ii. Deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos, los ingresos financieros procedentes del activo por arrendamiento, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.

### b. Para el arrendatario:

i. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá reconocer un activo y un pasivo por arrendamiento, que corresponde al valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el contrato. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo por arrendamiento.

Adicionalmente y de manera discriminada, se podrán adicionar los costos en los que se incurra para poner en marcha o utilización el activo siempre que los mismos no hayan sido financiados.

ii. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado o deducido, tendrá la naturaleza de activo el cual podrá ser amortizado o depreciado en los



términos previstos en este estatuto como si el bien arrendado fuera de su propiedad.

iii. El IVA pagado en la operación solo será descontable o deducible según el tipo de bien objeto del contrato por parte del arrendatario, según las reglas previstas en este estatuto.

iv. Cuando el arrendamiento financiero comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable ni amortizable.

v. Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de éste. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para el arrendatario sometido a las limitaciones para la deducción de intereses.

vi. Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar éste en ceros. Cualquier diferencia se ajustará como ingreso o gasto.

vii. En el evento en que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes fiscales en el activo y en el pasivo, y cualquier diferencia que surja no tendrá efecto en el impuesto sobre la renta, siempre y cuando no haya generado un costo o gasto deducible, en tal caso se tratará como una recuperación de deducciones.

### 3. Tratamiento del arrendamiento operativo:

a. Para el arrendador: El arrendador del activo le dará el tratamiento de acuerdo a la naturaleza del mismo y reconocerá como ingreso el valor correspondiente a los cánones de arrendamiento realizados en el año o período gravable. Cuando el arrendamiento comprenda bienes inmuebles, la parte correspondiente a terrenos no será depreciable.

b. Para el arrendatario: El arrendatario reconocerá como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento realizado sin que deba reconocer como activo o pasivo suma alguna por el bien arrendado.

(...)

PARÁGRAFO 4. El tratamiento de este artículo aplica a todas las modalidades contractuales que cumplan con los elementos de la esencia del contrato de arrendamiento, independientemente del título otorgado por las partes a dicho contrato.

Conforme al citado artículo, establece dos tipos de arrendamientos el operativo y el financiero, en el caso del arrendamiento financiero el arrendatario reconoce un activo y un pasivo al inicio del contrato, cada cuota se divide entre el capital y el monto de las cargas financieras, en cambio en el arrendamiento operativo la totalidad del importe pagado migra directamente a la cuenta de resultados.

Como podemos notar, en la legislación colombiana, esta contiene en su propio estatuto el tratamiento que se debe aplicar a los arrendamientos financieros u arrendamientos operativos, donde se puede verificar que dicho tratamiento es muy parecido al de nuestra legislación sólo que se encuentra redactado de forma clara y detallada.

- **Chile**

En Chile, dentro de su ordenamiento jurídico tributario nacional no se encuentra normado el arrendamiento financiero ni el arrendamiento operativo.

Según el Servicio de Impuestos Internos el leasing es un contrato jurídico de arrendamiento de bienes, para lo cual se remiten al artículo 1.915 del Código Civil de la República de Chile el cual señala lo siguiente:

Artículo 1.915

El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.

Sobre el particular, se desprende del Oficio 2832 de fecha 10.06.2003 emitido por el Departamento de Impuestos Directos del Servicio de Impuestos Internos, en el mencionado documento se consulta sobre el tratamiento tributario de un contrato de arriendo con opción de compra que recae sobre inmuebles con instalaciones y plantíos, cuyo párrafo 4 señala lo siguiente:

4. En relación con la segunda operación en referencia, se debe tener presente en primer término que el contrato de leasing no se encuentra expresamente definido dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni se han establecido normas que lo regulen, salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa, cuyas disposiciones se contienen en la Ley N° 19.281, publicada en el Diario Oficial de 27 de Diciembre de 1993, y sus modificaciones posteriores.

En general, este tipo de contrato se ha asimilado al contrato de arrendamiento y, en virtud de ello la empresa de leasing, como arrendadora, entrega al arrendatario el uso y goce de un bien por un plazo estipulado de común acuerdo, pagando este último una renta determinada por dicho uso y goce. Al final del período del arrendamiento el arrendatario tiene la opción de adquirir dicho bien, conjuntamente con el pago de la última cuota, o bien, restituirlo al arrendador si no se interesa en comprarlo.

De acuerdo a las características antes mencionadas, el leasing es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones estipuladas en el artículo 1.915 del Código Civil, vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Por otra parte, el artículo 1.916 del mismo cuerpo legal establece que son susceptible de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales que puedan usarse sin consumirse, excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar.

Ahora bien, respecto de los pagos efectuados por este último contrato, se derivan los siguientes efectos tributarios:

a) Las cuotas que pague la empresa “XXX S.A.” a la sociedad “Leasing YYY S.A.”, en virtud del contrato de leasing celebrado entre las partes, calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, pasan a constituir para ella un gasto necesario para producir la renta, en la medida que se cumplan con los requisitos que exige al efecto el artículo 31 de la ley del ramo, especialmente que el bien arrendado se destine al giro o actividad que desarrolla la empresa arrendataria.

b) Dichas cuotas en ningún caso pueden ser calificadas de erogaciones capitalizables que deban activarse, ya que no van a formar parte de la construcción de un inmueble, por lo que en la especie, no es aplicable el criterio establecido en el Oficio N° 3747, de 1999, a que alude en su presentación esa Dirección Regional.

c) Finalmente, cuando la empresa “XXX S.A.” ejerza la opción de compra del inmueble, simplemente se trata de la adquisición de un bien raíz, el cual debe contabilizarse como un activo por el valor efectivamente pagado, tratándose tributariamente como un activo inmovilizado afecto a las normas de los artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la Ley de la Renta, esto es, susceptible de revalorización y depreciación, aplicándose este último concepto sólo a aquella parte que no se trate del terreno, ya que este tipo de bien no son depreciables conforme a las normas de la ley precitada.

Por lo tanto, conforme a lo descrito anteriormente, se puede verificar que en Chile no existe un tratamiento específico para el arrendamiento financiero, simplemente los egresos efectuados por el alquiler mensual del activo afectarán directamente a cuenta de resultados como gastos del ejercicio.

- **España**

En España los arrendamientos financieros son contratos muy habituales y de mucha importancia, al igual que en los otros países analizados.

José Morales Díaz (2016), manifiesta lo siguiente:

El arrendamiento o alquiler es un producto muy maduro en el mercado internacional y en el mercado español, que se viene utilizando desde tiempos inmemoriales. Desde hace más de cinco décadas se ofrece por parte de las empresas especializadas en leasing y renting como producto financiero alternativo a la financiación tradicional (esto es, como alternativa a llevar a cabo una compra financiada del bien)

Según la Asociación Española de Leasing y Renting (AELR), la inversión viva en lo que comercial y legalmente se denomina leasing era de 18 mil millones de Euros en el tercer trimestre de 2015, y la inversión viva en el producto denominado renting era de 916 millones de Euros en el mismo período. (pp. 2)

En la legislación española, tenemos el artículo 11.3 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, el cual establece el procedimiento para quienes cumplen con la condición de arrendamiento financiero. Tal como señala Chang Milla (2003) de acuerdo a lo siguiente:

En virtud de este régimen, el usuario no podrá deducir las cuotas pagadas en concepto de recuperación de coste, sino únicamente la dotación a la amortización

derivada de las tablas oficialmente aprobadas. Asimismo, la carga financiera, es decir, la diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien, se considerará gasto a distribuir en varios ejercicios.

Por su parte, la entidad cedente habrá de amortizar los bienes en el plazo de vigencia del contrato. De tal forma que, el arrendatario amortiza conforme a la vida útil del bien y la entidad arrendadora lo hará en el plazo de vigencia del contrato. (p.35)

Finalmente, es importante mencionar que en España con la reforma de la NIIF 16, las normas locales españolas (Plan General de Contabilidad, circular 4/2004 del Banco de España, Circulares de la CNMV, etc.) aún no toman en cuenta la reforma de la contabilidad de los contratos de arrendamiento. José Morales Díaz (2016), pp. 19



# **CAPÍTULO IV: PROBLEMÁTICA FISCAL EN LA APLICACIÓN DE LA NIC 17 Y LA NIIF 16 EN MATERIA TRIBUTARIA**

## **4.1 Tratamiento tributario aplicable a un contrato de arrendamiento financiero cuando el locador no es una entidad supervisada por la Superintendencia de Banca y Seguros. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal**

Antes de desarrollar el presente punto, consideramos conveniente evaluar el tratamiento establecido en la norma del Impuesto a la Renta para los arrendamientos.

Como sabemos, ni la Ley del Impuesto a la Renta ni el Reglamento establecen un tratamiento particular para los arrendamientos operativos o para los arrendamientos financieros. No obstante, el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, para efectos de deducir la depreciación, los bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicado sobre su valor el porcentaje que establezca el reglamento. En seguida el artículo 41° establece que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes.

En concordancia con los artículos antes mencionados el artículo 22° del Reglamento del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría establece lo siguiente:

- La depreciación será aceptada tributariamente si se encuentra contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables.
- La depreciación se computará a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.
- En los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición se efectúe por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponda a cada etapa, se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas gravadas.

Por otro lado, en un arrendamiento operativo el egreso efectuado por el arrendatario se contabilizará como gasto en el ejercicio en que se devengue, es decir afectará la cuenta de resultados ya que en este caso no se transfieren los riesgos y beneficios. En un

arrendamiento financiero celebrado con una entidad del sistema financiero o por una entidad autorizada por la SBS donde se transfieren los riesgos y beneficios se contabilizará en cuentas del Estado de Situación Financiera. Para este tipo de arrendamiento existe una norma especial que es el Decreto Legislativo N° 299 en cuyo artículo 18°, se establecen los aspectos tributarios de un arrendamiento financiero.

Los arrendamientos financieros como ya mencionamos regulados por (i) el Decreto Legislativo N° 299 modificado por la Ley N° 27394, (ii) el Decreto Legislativo N° 915 el que precisa los alcances del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, establecen que el bien materia del contrato debe ser considerado como activo fijo del arrendatario y quien lo registrará contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, tendiendo dos posibilidades para el cálculo de la depreciación, una de ellas que se determine de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y la otra posibilidad es que aplique una depreciación acelerada la cual se calculará en base al número de años del contrato en la medida que cumpla los requisitos establecidos en el decreto.

Cabe mencionar, que el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 299 señala que la locadora debe ser una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros

Como podemos observar, el mencionado decreto, nos permite deducir la depreciación del bien materia del contrato de acuerdo a la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta o de lo contrario nos permite ejecutar una depreciación acelerada en base al número de años del contrato.

Para efectos de ejercer la depreciación acelerada estipulada en el artículo 18° del Decreto, se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
3. Su duración mínima ha de ser de dos o de cinco años, según tengan objeto bienes muebles o inmuebles respectivamente.
4. La opción de compra sólo podrá ser ejercida al término del contrato.

Si en el transcurso del contrato se incumpliera con alguno de los requisitos señalados en el párrafo anterior, el arrendatario deberá rectificar sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta y reintegrar el impuesto correspondiente más el interés moratorio, sin sanciones. La resolución del contrato por falta de pago no originará la obligación de reintegrar el impuesto ni rectificar las declaraciones juradas antes mencionadas.

Es preciso adicionar que dentro de los requisitos detallados anteriormente, no se verifica el de la contabilización de la depreciación, a efectos que la misma sea aceptada como gasto. Esta controversia fue resuelta por el Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 0986-4-2006 donde señala que los bienes sujetos a contratos de arrendamiento financiero pueden ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato, de manera lineal, aplicando por tanto la tasa anual máxima así determinada, no contemplándose otro requisito adicional que para efectos tributarios, como por ejemplo el de la depreciación se encuentre contabilizada.

Una vez analizado el marco tributario del arrendamiento financiero, pasaremos a analizar el problema planteado en el presente punto, para lo cual analizaremos la RTF N° 010577-8-2010, de acuerdo al siguiente detalle:

- Posición del contribuyente

Que de acuerdo con las normas del Código Civil y el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03495-4-2003, la diferencia entre una venta a plazos y un arrendamiento con opción de compra está en la opción otorgada para la realización de la transferencia de propiedad, la cual se materializa en un cláusula de opción de compra que debe figurar en el contrato, que el contrato suscrito con IBM del Perú es de arrendamiento con opción de compra que no conlleva la transferencia de propiedad de los bienes, habiéndose estipulado que el proveedor tiene contratado un seguro corporativo de infortunio para las máquinas incluidas en el contrato, de lo cual se desprende que el riesgo de la pérdida del bien permanece en IBM del Perú durante el plazo del contrato de arrendamiento, (...)

Que la Administración erróneamente afirma que de tratarse de un arrendamiento con opción de compra, el arrendador debió asumir los gastos de mantenimiento y traslado de equipos, desconociendo que en realidad, en los contratos se pactó expresamente no sólo la cesión en uso de los bienes sino que el cedente prestaría servicios de mantenimiento en su condición de empresa especializada; que aun cuando el registro contable del arrendamiento se ha efectuado bajo el método financiero ello no desvirtúa



su naturaleza jurídica, que legalmente los bienes son de propiedad del arrendador, quien recibe el pago el alquiler, y que se procedió a efectuar la conciliación correspondiente a fin de reconocer el gasto de las cuotas de alquiler y reparar la depreciación de los bienes contabilizados como activos en aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 17.

- Posición de la Administración Tributaria

Que durante la fiscalización se desconoció el gasto de cuotas, depreciación y otros importes, la diferencia de tasa de depreciación y la adición de cuotas de leasing, al establecer que IBM del Perú S.A.C. no se encontraba autorizada para realizar operaciones de arrendamiento financiero y por cuanto se consideró que se trataba de un contrato simulado en el que la real intención de las partes era la compraventa de activos.

(...)

Que de lo señalado anteriormente se concluye que no obstante haberse utilizado la denominación “leasing” y/o “leaseback” al no ser IBM del Perú S.A.C., una institución financiera debidamente acreditada por la Superintendencia de Banca y Seguros, no se trata de estas figuras contractuales, que la denominación asignada a los contratos de arrendamiento a plazo fijo, no se condice con los conceptos incluidos en el cargo mensual pagado por la recurrente, que se asemejan a la mecánica de un contrato de arrendamiento financiero, siendo que se incluyó además del pago por el uso del bien, una cuota por su adquisición y por el valor residual, además de un cargo por mantenimiento.

(...)

Que finalmente, de acuerdo con la Norma VIII del Código Tributario, la figura de la calificación económica de los hechos también comprende lo que doctrinariamente se conoce como la utilización de las formas jurídicas inapropiadas, en la que se analiza la presencia de actos convenidos verdaderos que subyacen a los aparentes, y que no obstante lo pactado en relación con la existencia de una opción de compra, el objetivo de la recurrente y de IBM del Perú S.A.C fue transferir la propiedad de los bienes desde un inicio y no a partir del ejercicio de la opción de compra, lo cual ha sido verificado en los hechos, y por tanto no se tratan de contratos de arrendamiento operativo.

- Resolución del Tribunal Fiscal

Que en el presente caso se tiene que de acuerdo con los términos pactados con IBM del Perú S.A.C. la recurrente debía considerar las operaciones bajo análisis, como un arrendamiento financiero y no como un arrendamiento operativo, que además la determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables, respecto de los cuales se procede a realizar la conciliación correspondiente con las normas tributarias, en tanto estas últimas establezcan disposiciones particulares, y en el presente caso de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC N° 17, los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo de la recurrente, por lo que no correspondía que efectuara la deducción de las cuotas de arrendamiento para fines tributarios, dado que no existía norma alguna que exigiera o permitiera otorgar a esta operación, un tratamiento distinto al que poseía para efecto contable.

(...)

Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos anteriores se tiene que este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato que posee la calidad de acto simulado, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente; sin embargo, sobre la base del registro contable de las transacciones, se tiene que en rigor el tratamiento otorgado no ha sido de un arrendamiento operativo, como pretende sustentar la contribuyente, sino el de arrendamiento, financiero.

(...)

Que de acuerdo con la descripción contractual señalada en las normas antes glosadas, la transacción materia de reparo, corresponde ser asimilada a un arrendamiento financiero, situación que no queda desvirtuada por el hecho que el arrendador no haya sido una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, lo cual implica en todo caso, que el régimen tributario particular previsto por la citada norma no resulta de aplicación a la operación,

siendo que, dentro del ejercicio de la libertad contractual a que se contrae el artículo 1354° del Código Civil que dispone que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, arrendador y arrendatario podían válidamente acordar la celebración de arrendamientos de carácter financiero u operativo.

Que estando a lo expuesto en los considerandos precedentes, y al haberse establecido en esta instancia que las transacciones realizadas por la recurrente correspondían a la de un arrendamiento financiero y retro arrendamiento financiero respectivamente y no a uno de carácter operativo, independientemente de la forma contractual adoptada, se

concluye que el reparo formulado por la Administración, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

En resumen, de acuerdo a lo descrito se verifica que el Tribunal Fiscal señaló que la recurrente debía considerar las operaciones bajo análisis, como un arrendamiento financiero y no como un arrendamiento operativo, que además la determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables, respecto de los cuales se procede a realizar la conciliación correspondiente con las normas tributarias, en tanto estas últimas establezcan disposiciones particulares, y en el presente caso de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC 17, los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo de la recurrente, por lo que no correspondía que efectuara la deducción de las cuotas de arrendamiento para fines tributarios, dado que no existía norma alguna que exigiera o permitiera otorgar a esta operación, un tratamiento distinto al que poseía para efecto contable.

El profesor Walker Villanueva (2013) comentó esta resolución del Tribunal Fiscal, de acuerdo a lo siguiente:

La conclusión debió ser exactamente la contraria, esto es, si la empresa no tiene derecho a aplicar el régimen tributario del Decreto Legislativo 299 modificado por la Ley 27394 considerando que el arrendador no es una entidad financiera, no debe registrar un activo sujeto a depreciación, porque la ley del IR exige que la depreciación se realice sobre el "costo de adquisición", lo que supone que los contribuyentes deprecian sobre activos que son de su propiedad, salvo autorización expresa de la ley para depreciar activos que no son de su propiedad.

Esto último es lo que ocurre con los activos depreciables bajo el Decreto Legislativo 299, cuya norma autoriza por excepción, la depreciación tributaria de activos que no son de propiedad de la empresa. Nótese adicionalmente que el régimen del Decreto Legislativo 299 corresponde al denominado "contrato de arrendamiento financiero" que es un único contrato que incluye dentro de su mecánica contractual, la opción de compra por el arrendatario.

En los casos examinados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no se trata de contratos de arrendamiento financiero sino de contratos de arrendamiento más un contrato preparatorio de opción, los que contablemente son tratados bajo los parámetros de la NIC 17 referida al arrendamiento financiero.

Por otro lado, Bravo (2015), afirma:

Entendemos que, por el contrario, para el Tribunal Fiscal queda claro que, jurídicamente, el bien no es de propiedad del arrendatario; sin embargo, lo relevante para dicha instancia no es que el bien haya sido adquirido, sino el reconocimiento contable de la operación como un arrendamiento financiero, en cuyo caso, “los efectos” de dicho reconocimiento – a partir del cual se determina la renta imponible, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes citado - no puede ser otro que el de la depreciación del activo, partiendo de su contabilización. Siendo esto así, podemos colegir que, para el Tribunal Fiscal, la única forma de aceptar las cuotas de un contrato de arrendamiento financiero como gasto – cuando el arrendador no es una entidad autorizada por la SBS - , sería la existencia de una norma legal que señalara en forma expresa que, independientemente del tipo de arrendamiento pactado (operativo o financiero), las cuotas devengadas deberán ser reconocidas como gasto para efectos tributarios.

Conforme a lo citado, compartimos la opinión del autor, en el sentido que la posición del Tribunal Fiscal es incorrecta al señalar que la operación debería haberse tratado como un arrendamiento financiero, pues cumple tales requisitos de acuerdo a las normas contables (NIC 17), debido a que no existe ninguna norma tributaria que brinde un tratamiento diferente, remitiéndose indebidamente de manera automática a las normas contables sin argumentar en base a que norma jurídica efectúa dicho procedimiento.

Adicionalmente, es de suma importancia mencionar que el Tribunal Fiscal ha dejado de lado algo muy importante que es que para ejercer el derecho a deducir la depreciación el activo tiene que ser de propiedad del contribuyente, ya que, de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación se calcula sobre el costo de adquisición, costo de fabricación o valor de ingreso al patrimonio.

A efectos de sustentar lo señalado en el párrafo anterior, describimos lo que García Novoa (1994) señala:

En consecuencia, con el principio apuntado de que no puede amortizar un bien quién no es propietario del mismo, y que, por no tener tal condición, no padece su depreciación empresarial, declara que quien utiliza un bien en régimen de leasing no podrá amortizar hasta que adquiera el bien ejercitando la opción de compra. Será la sociedad arrendadora, como propietaria, la que podrá amortizar estos bienes, mientras que repetimos la arrendataria sólo podrá empezar a amortizar desde que ejercite la opción de compra. (p.124)

Como hemos señalado a lo largo del presente trabajo de investigación la relación entre las normas contables y tributarias es muy cercanas, pero la determinación de la renta neta imponible del ejercicio debe basarse exclusivamente en el uso de normas tributarias. Las normas contables sirven como fuente externa e interpretativas para las normas tributarias, pero no deben ser usadas para la determinación del Impuesto a la Renta ya que ello puede afectar la verdadera hipótesis de incidencia, como el caso planteado donde se resuelve depreciar un bien que no es de propiedad del administrado, situación contraria a lo que el cuerpo normativo de la Ley del Impuesto a la Renta señala.

#### **4.2 Incidencia de la aplicación de la NIIF 16 en la determinación de la renta neta empresarial**

Debido a la entrada en vigencia de la NIIF 16, nos preguntábamos si la Administración Tributaria se remitirá de manera automática a esta norma contable a falta de una regulación en la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta

Pues notemos que la interrogante anterior estaría dirigida a un arrendamiento operativo que, según la nueva norma contable, tendría que ser tratada como un arrendamiento financiero.

Planteamos el caso de un arrendamiento operativo donde la empresa arrendadora coincidentemente sea una entidad supervisada por Superintendencia de Banca y Seguros, conforme a la NIIF 16 los arrendamientos operativos deben ser tratados como arrendamiento financiero, por lo cual nos preguntamos si se podría acoger al beneficio de la depreciación acelerada, en este caso somos de la opinión de que no se podría acoger a dicho beneficio a pesar que cumpla el requisito establecido en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 299 que establece que cuando la locadora este domiciliada en el país deberá necesariamente ser una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, debido a que estamos ante un arrendamiento operativo, aunque la NIIF 16 le otorgue un tratamiento de arrendamiento financiero. No podemos obviar que se trata de una norma contable, y esta no debe prevalecer ante la norma tributaria que es el Decreto Legislativo N° 299, el cual ofrece un tratamiento especial de depreciación acelerada pero exclusivamente para arrendamientos financieros.

Por otro lado, ante un arrendamiento operativo no se podría otorgar el tratamiento de arrendamiento financiero de acuerdo a la NIIF 16 y ejercer la depreciación de acuerdo a la normativa del Impuesto a la Renta, ya que conforme a dicha norma para efectuar una depreciación el activo tiene que ser de propiedad del administrado, ya que se efectúa sobre el costo de adquisición, producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio.

Finalmente, somos de la opinión que sin duda este importante cambio contable traerá diversas opiniones en la comunidad tributaria. Por ello la importancia de esclarecer la influencia de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta, ya que las mismas están a la vanguardia de un mundo globalizado que exige constantemente su actualización originando de esta manera constantes cambios, por ello se debe tener claro que las normas contables pueden influir en la determinación del Impuesto a la Renta, siempre y cuando no desnaturalicen el verdadero propósito de las normas tributarias y siempre en relación de subordinación a estas últimas.

#### **4.3 Propuesta de solución**

Como hemos apreciado a lo largo del presente trabajo de investigación, en nuestra comunidad tributaria existe el problema de limitar la influencia de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta, ya que, conforme a dicha normatividad, existen conceptos no regulados o no tratados con suficiente claridad, por lo cual nos remitimos a las normas contables a fin de llenar o completar los vacíos o ambigüedades existentes en la legislación tributaria.

Ante lo expuesto, las compañías peruanas, han optado por diversas alternativas de solución, las cuales no necesariamente han sido compartidas por la Administración Tributaria, desencadenando reparos en la determinación de la renta neta empresarial, los cuales posteriormente han sido sujetos de apelaciones ante el Tribunal Fiscal, originándoles costos al administrado y una tremenda inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Por lo tanto, es importante considerar que las normas contables no pertenecen al ordenamiento jurídico tributario y deben ser utilizadas únicamente como fuente de interpretación respetando la teoría interpretativa del derecho. Es decir, que al utilizar las normas contables no debemos desnaturalizar la verdadera esencia de la norma

tributaria, dicho, en otros términos, las normas contables no deben alterar la verdadera hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, a excepción que sea esta norma la que expresamente nos derive a un concepto o norma contable como lo explicamos en los capítulos anteriores.

Por otro lado, conocemos que en el año 2019 entrará en vigencia la NIIF 16: Arrendamientos la cual reemplaza a la NIC 17: Arrendamientos, y cuyo principal cambio radica en que no se efectuará el test de clasificación entre el arrendamiento operativo y el arrendamiento financiero, es decir, todo contrato será considerado como un arrendamiento financiero, debiendo mostrarse como un activo (por derecho de uso) y un pasivo en el Estado de Situación Financiera de la compañía.

Este reciente e importante cambio contable, nos lleva a preguntarnos cuál será la posición de los entes fiscales, ya que conforme lo analizado en el presente capítulo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 010577-8-2010, el Tribunal Fiscal resolvió que el tratamiento contable establecido en la NIC 17 se aplica cuando el arrendador no es una entidad supervisada por Superintendencia de Banca y Seguros, debido a que no existe una norma que establezca un tratamiento distinto.

Por lo cual, con la entrada en vigencia de la NIIF 16, surge la interrogante en cuanto a saber cuál será la posición de los entes fiscales, es decir, si resolverán que los contratos de arrendamiento que no cumplan con lo descrito en el Decreto Legislativo N° 299, serán tratados todos como arrendamientos financieros conforme a la NIIF16, originando que se active el bien materia del contrato y generando una depreciación. Bajo este supuesto, para efectos fiscales los arrendatarios reconocerían activos tanto cuando se trate de arrendamientos operativos como cuando se trate de arrendamientos financieros celebrados con entidades no financieras o no supervisadas por la SBS.

Activar el bien materia del contrato y registrar su respectiva depreciación, hace que entremos en contradicción con lo regulado en la propia Ley del Impuesto a la Renta, la cual señala que la depreciación se efectúa sobre el costo de adquisición, producción o construcción o sobre el valor del ingreso al patrimonio; es decir, que para gozar de esta deducción se tiene que ser propietario del bien.

Por lo tanto, conforme a todo lo antes expuesto y en concordancia con el principio de seguridad jurídica que debe primar en un estado democrático de derecho, proponemos que se incorpore en la Ley del Impuesto a la Renta un artículo que defina

el tratamiento tributario aplicable al arrendamiento financiero y al arrendamiento operativo. Es decir, que establezca con claridad la definición de cada uno de los contratos y cuál será el tratamiento fiscal correspondiente para el arrendatario y para el arrendador.

Cabe mencionar, que nuestra propuesta normativa se aplicaría para los casos en que el arrendador no sea una entidad supervisada por la entidad mencionada, pues como ya se ha mencionado, en nuestro país ya se encuentra regulado el tratamiento de los arrendamientos financieros cuando el arrendador es una entidad supervisada por la Superintendencia de Banca y Seguros a través del Decreto Legislativo N° 299.

En tal sentido, la propuesta sería la siguiente:

i. En un contrato de arrendamiento operativo, los arrendadores reconocerán los ingresos provenientes del contrato el cual estará comprendido por las cuotas del arrendamiento del ejercicio gravable. En el caso del arrendatario, este reconocerá como gasto deducible todas las cuotas de arrendamiento devengadas en el ejercicio fiscal.

ii. Para el caso de un arrendamiento financiero, los arrendadores reconocerán los ingresos provenientes del contrato el cual estará comprendido por las cuotas del arrendamiento del ejercicio gravable. En el caso del arrendatario, este reconocerá un activo y un pasivo, conformado por el valor presente de las cuotas de arrendamiento y la opción de compra.

iii. Para el caso de los arrendamientos financieros, proponemos que por excepción se permita al administrado considerar como parte de su activo fijo, el bien materia del contrato, a efectos que pueda deducir la depreciación. En este caso, proponemos que la tasa de depreciación se aplique en virtud del artículo 22° inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los porcentajes máximos de depreciación.

No olvidemos que los contratos de arrendamiento operativo y arrendamiento financiero son usados de manera frecuente por las compañías, siendo de vital importancia para nuestra economía, por las diferentes ventajas que estos representan. Sin perjuicio de ello, en la actualidad los administrados soportan la falta de predictibilidad al desconocer la posición de los entes fiscales ante los cambios mencionados en la normativa contable, por lo tanto, lo que persigue esta propuesta es generar seguridad jurídica para los



contribuyentes, donde sea la propia Ley del Impuesto a la Renta la que establezca los conceptos de los contratos de arrendamiento operativo y arrendamiento financiero y su respectivo tratamiento tanto para el arrendador como para el arrendatario.



## CONCLUSIONES

- Las normas contables no forman parte del ordenamiento jurídico, solamente tiene por finalidad interpretar, engranar, complementar, acoplarse a la norma tributaria, siempre y cuando no la desnaturalice o haga que pierda su verdadera esencia o espíritu, lo cual supondría una violación a los principios constitucionales en un estado democrático de derecho.
- La contabilidad nos permite determinar una utilidad financiera que se encuentra basada en principios, postulados, conceptos y normas contables, la cual no necesariamente refleja la capacidad contributiva de una empresa, ya que esta se encuentra basada en estimaciones, proyecciones, ingresos y/o gastos no devengados. Por lo cual, al recurrir de manera automática a las normas contables para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, estaríamos considerando una base imponible indebida, imponiendo una carga tributaria a una riqueza inexistente en las empresas.
- Las normas y/o estándares contables deben ser utilizados como conocimiento especializado de tal forma que nos permita interpretar las normas tributarias. Es importante resaltar, que al utilizar las normas contables se debe respetar la verdadera naturaleza o intención de la norma tributaria, evitando que al aplicar las normas contables nos alejemos de la verdadera hipótesis de incidencia de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Conforme a la NIC 17 - Arrendamientos, en un arrendamiento operativo las cuotas que se generan serán tratadas como gasto por el arrendatario y como ingreso para el arrendador, es decir inciden en el estado de resultados. En cambio en el escenario de un arrendamiento financiero, el arrendatario considerará un activo y un pasivo y el arrendador registrará una cuenta por cobrar (activo), reflejándose en el Estado de Situación Financiera.
- La NIIF 16 - Arrendamientos, establece un modelo único y novedoso (con algunas excepciones) donde los arrendamientos operativos ahora serán clasificados como arrendamientos financieros, los cuales deberán ser incluidos en cuentas del Estado

de Situación Financiera (activo y pasivo) y ya no se registrarán como gastos del ejercicio incidiendo en los estados de resultados de las entidades. Es decir, no se efectuará el test de clasificación para los arrendatarios el cual diferenciaba entre un arrendamiento operativo y un arrendamiento financiero, ya que todo contrato de arrendamiento será considerado como uno financiero.

- No concordamos con lo resuelto por el Tribunal Fiscal a través de su Resolución N° 010577-8-2010, en el sentido que al no existir norma alguna que permitiera otorgar un tratamiento distinto al efecto contable, se debía aplicar lo regulado en la NIC 17 - Arrendamientos, como hemos señalado en los párrafos anteriores no se puede recurrir de manera automática a la norma contable; pues ello significa pasar por alto lo regulado en la norma tributaria, como facultar al administrado para que deduzca la depreciación del activo, aun cuando este no es propietario del mismo.
- Con la sustitución de la NIC 17 - Arrendamientos por la NIIF 16-Arrendamientos, donde se verifica que uno de los principales cambios es que el arrendamiento operativo deberá seguir el tratamiento de un arrendamiento financiero, consideramos que esto no debe afectar el tratamiento tributario de un arrendamiento operativo, es decir, el hecho que la norma contable señale que se le debe otorgar el tratamiento de un arrendamiento financiero, no significa que debemos pasar por alto la norma tributaria y aplicar la contable. En consecuencia, como hemos señalado las normas contables se pueden aplicar en la medida que no desnaturalicen el espíritu de la norma tributaria.
- Finalmente, nuestra propuesta es que se incorpore en la Ley del Impuesto a la Renta un artículo donde se defina al arrendamiento financiero y operativo y se especifique claramente el tratamiento fiscal para el arrendatario y para el arrendador. En un arrendamiento operativo, los arrendadores reconocerán los ingresos provenientes del contrato el cual estará comprendido por las cuotas del arrendamiento del ejercicio gravable. En el caso del arrendatario, este reconocerá como gasto deducible todas las cuotas de arrendamiento devengadas en el ejercicio fiscal.

Para el caso de un arrendamiento financiero, los arrendadores reconocerán los ingresos provenientes del contrato el cual estará comprendido por las cuotas del arrendamiento del ejercicio gravable. En el caso del arrendatario, este reconocerá

un activo y un pasivo, conformado por el valor presente de las cuotas de arrendamiento y la opción de compra. Estableciendo como excepción que el contribuyente considere como parte de su activo fijo, el bien materia del contrato, a efectos que pueda deducir la depreciación, conforme a lo regulado en el artículo 22° inciso b) del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.



## RECOMENDACIONES

- En cuanto la influencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en materia tributaria, sería recomendable que la Administración Tributaria al resolver las consultas institucionales a través de sus informes sustente el uso de las normas contables y no se haga uso de éstas de manera automática sin hacer un análisis previo donde se verifique que no se está vulnerando lo establecido en las normas tributarias.
- Al no estar en contra del uso de las normas contables siempre y cuando éstas sean coherentes con las norma tributaria, sería recomendable que se aclare la verdadera naturaleza de éstas normas, es decir esclarecer que se tratan de normas de carácter administrativo y que no forman parte del ordenamiento jurídico tributario.



## REFERENCIAS

- Baéz Moreno, A. (2014). Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el beneficio empresarial. *Análisis Tributario* 313.
- Bravo Cucci, J. (2013). Derecho Tributario Reflexiones. Lima, Perú: Jurista Editores E.I.R.L
- Bravo Sheen, D (2015). Tribunal Fiscal se pronuncia nuevamente sobre la aplicación de la NIC 17. [Comentario en Linked in]. Recuperado de <https://www.linkedin.com/pulse/tribunal-fiscal-se-pronuncia-nuevamente-sobre-la-de-nic-bravo-sheen/>
- Chang Milla, N. (2007). Hacia un tratamiento tributario de las operaciones de arrendamiento financiero. *Revista Peruana de Derecho Tributario de la Universidad de San Martín de Porres Año 1 – Número 2*.
- Chumán Rojas, R. (2015). El ejercicio profesional de Contador Público “Diciendo siempre la verdad”. *Análisis Tributario, Enfoque Contable N° 8*.
- Collado Yurrita, M. (2007). Derecho Tributario Parte General. Barcelona, España.
- Congreso Internacional de Derecho Tributario, y Yacolca, E. D. (2009). Derecho tributario: Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal arbitral, internacional, ambiental, minero construcción, penal y aduanero. Lima, Perú: Editora Jurídica Grijley: Academia Internacional de Derecho Tributario.
- Contadores-AIC.ORG: El consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publica la nueva norma sobre arrendamientos: La NIIF 16. Recuperado de <http://www.contadores-aic.org/index.php?node=2738>
- Córdova Arce, A. (1997). Aspectos Tributarios relevantes de los contratos modernos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT N° 32*.
- Danós Ordóñez, J. (2006). El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los Tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Del Rosario Goytizolo, R. (2014). Primacía de la Realidad ¿Dicotomía entre la contabilidad y la tributación? I Foro de Tributación y Contabilidad. Lima, Perú: Thomson Reuters
- Dirección Estratégica (26 de octubre de 2016). Re: Impacto en las empresas de la nueva NIIF 16 “Arrendamientos”. Recuperado de <http://direccionestrategica.itam.mx/impacto-en-las-empresas-de-la-nueva-niif-16-arrendamientos/>

- Durán Rojo, L. (2014). La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. *Análisis Tributario, Enfoque Contable N° 7*.
- Durán R. y Mejía A (2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. *Análisis Tributario, Enfoque Contable N° 1*.
- Fernández Cartagena, J. (2006). La capacidad contributiva. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Gálvez Rosasco, J. (2014). Ubicación de las NIIF'S en el Universo Tributario a Propósito del Tratamiento de las Mejoras Introducidas con Carácter Permanente. I Foro de Tributación y Contabilidad. Lima, Perú: Thomson Reuters
- Gamba Valega, C. (2012). Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Aspectos Constitucionales. En Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Gamba Valega, C. (2014). Reserva de Ley y Normas Contables. Breves Apuntes para una Polémica I Foro de Tributación y Contabilidad. Lima, Perú: Thomson Reuters
- García Berro, F. (2001) Derechos y Garantías Constitucionales en los procedimientos tributarios. Situación actual y perspectivas de evolución. En Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros. España.
- García Novoa, C. (1994). Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades. Tratamiento jurídico-tributario. Madrid, España: Marcial Pons
- García Novoa, C. (2009). El concepto de tributo. Lima: Tax Editor.
- García Novoa, C. (2012). La discrecionalidad en materia tributaria. En I Congreso Internacional de Derecho Tributario, España.
- Horngren,C., Sundem,G., y Elliot,J. (2000). Introducción a la Contabilidad Financiera. México: Pearson Educación de México S.A.
- Marín, T. V. (2013). TECNICA LEGISLATIVA, INSERCIÓN DE LA NORMA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO Y TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Teoría y Realidad Constitucional, (31), 323-350. Retrieved from [http://fresno.ulima.edu.pe/ss\\_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PR\\_OQUEST-41716&url=/docview/1465501585?accountid=45277](http://fresno.ulima.edu.pe/ss_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PR_OQUEST-41716&url=/docview/1465501585?accountid=45277)
- Mejía Acosta, M. (2014). Interpretación de la Norma Tributaria y Estándares Contables. *Análisis Tributario, Enfoque Contable N° 7*.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2015). *Marco Macroeconómico Multianual 2015-2017*. Lima. Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y

Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2016). *Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018*. Lima. Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2017). *Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019*. Lima. Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y Finanzas: <https://www.mef.gob.pe/es/marco-macroeconomico/marco-macroeconomico-multianualmmm>

Moncada, V. (2014). Tratamiento Tributario de los Arrendamientos Financieros en el Impuesto a la Renta. En W. Villanueva (Comp.). *Controversias Tributarias y Contables en el ámbito empresarial*. (pp. 145-163). Lima, Perú: ECB Ediciones S.A.C.

Morales Díaz, J. (2016). La nueva revolución en la contabilidad de los arrendamientos. Efectos contables y económicos. En Foro AECA Instrumentos Financieros. Madrid, España.

Nina Aguiar (2011). *Tributación y Contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado*. España: Ruiz de Aloza Editores, S.L.

Pantigoso Velloso Da Silveira F. (1992). La Seguridad Jurídica como Garantía del Contribuyente. En Ponencia Individual Tema I. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. Lima, Perú: Palestra Editores.

Ramos Angeles, J. (2015). El Rol de la Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) frente al Derecho Tributario. *Informativo Caballero Bustamante*, 810, A1-A6.

Romero López, A. (2010). *Principios de Contabilidad*. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. DE C.V.

Sanchez, H. M., & Enguidanos, A. M. (2015). Cambios conceptuales en la contabilidad de los arrendamientos: Retos normativos y académicos/Conceptual changes in lease accounting: Regulatory and academic challenges. *Revista De Contabilidad*, 18(1), 99-113. Recuperado de [http://fresno.ulima.edu.pe/ss\\_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PR\\_OQUEST-41716&url=/docview/1670118127?accountid=45277](http://fresno.ulima.edu.pe/ss_bd00102.nsf/RecursoReferido?OpenForm&id=PR_OQUEST-41716&url=/docview/1670118127?accountid=45277)

Sánchez Serna, A. & Salazar-Baquero, E. (2010). *Convergencia contable internacional: hacia un nuevo modelo de contabilización de arrendamientos*. Colombia.

Sevillano Chávez S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú

Torres Morales, M. (2007-2008). Reflexiones sobre los principios tributarios de reserva de ley e igualdad. *IUS ET PRAXIS, Revista de la Facultad de Derecho* N° 38-39.



Villanueva Gutierrez, W (2013). Depreciación tributaria y arrendamiento financiero con entidades no financieras. [Comentario en Actualidad-Finanzas de la página web de la Universidad de Esan]. Recuperado de

<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/11/14/depreciacion-tributaria-arrendamiento-financiero-entidades-no-financieras/>

Villanueva Gutiérrez, W. (2014). La Base Imponible del Impuesto a la Renta. En W. Villanueva (Comp.). Controversias Tributarias y Contables en el ámbito empresarial. Lima, Perú: ECB Ediciones S.A.C.



## BIBLIOGRAFÍA

- Barco, O. I. (2009). Teoría general de lo tributario. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L
- Bravo Cucci, J. (2014). La contabilidad como fuente del derecho. *II Foro de Tributación y Contabilidad*. (pp. 249-255). Lima, Perú: Thomson Reuters.
- Bravo Sheen, D. (2014). La aplicación de las Normas Contables en la Determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: Algunas Consideraciones. *II Foro de Tributación y Contabilidad*. (pp. 257-268). Lima, Perú: Thomson Reuters.
- Horngren,C., Sundem,G., y Elliot,J. (2000). Introducción a la Contabilidad Financiera. México: Pearson Educación de México S.A.
- Luna Serrano, Agustín. (2015). La seguridad jurídica y las verdades oficiales del derecho. Madrid, España: Dykinson.
- Luyo Acosta, K. (2014). La interacción entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto a la Renta Peruano: Criterios para una necesaria propuesta modificatoria. *II Foro de Tributación y Contabilidad*. (pp. 307-330). Lima, Perú: Thomson Reuters.
- Moncada, V. (2014). Tratamiento Tributario de los Arrendamientos Financieros en el Impuesto a la Renta. En W. Villanueva (Comp.).*Controversias Tributarias y Contables en el ámbito empresarial*. (pp. 145-163). Lima, Perú: ECB Ediciones S.A.C.



**ANEXOS**

# **ANEXO 1: LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL RENTA, CON REMISIÓN A LAS NORMAS CONTABLES**

A continuación procedemos a detallar que artículos de la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta hacen remisión a los principios y normas contables:

## **A) LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**ARTICULO 20°.-** La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

(...)

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.

**ARTICULO 21°.-** Tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, el costo computable se determinará en la forma establecida a continuación:

(...)

21.1 Para el caso de inmuebles:

(...)

c) Si el inmueble ha sido adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o

leaseback, celebrado por una persona jurídica antes del 1 de enero de 2001, el costo computable para el arrendatario será el correspondiente a la opción de compra, incrementado con los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables y los gastos que se mencionan en el inciso 1) del artículo 20° de la presente ley.

**ARTICULO 41°.-** Las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. En el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Se entiende por:

(i) Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.

(ii) Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.

**ARTICULO 44°.-** No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

(...)

e) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

## **B) REGLAMENTO DEL IMPUESTO A LA RENTA**

### **ARTICULO 11°.- COSTO COMPUTABLE**

(...)

b) Constituirán parte del costo computable o se incrementan a él, los siguientes conceptos:

1. Los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente, según corresponda.

(...)

j) Normas supletorias

Para la determinación del costo computable de los bienes o 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.

### **ARTICULO 21°.- RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA**

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones:

(...)

e) Para efecto de lo dispuesto en el inciso h) del artículo 37° de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Definiciones

(i) Colocaciones.- Son los créditos directos, entendiéndose como tales las acreencias por el dinero otorgado por las empresas

del Sistema Financiero bajo las distintas modalidades de crédito, provenientes de sus recursos propios, de los recibidos del público en depósitos y de otras fuentes de financiamiento interno o externo.

Se consideran créditos directos a los créditos vigentes, créditos refinanciados, créditos reestructurados, créditos vencidos, créditos en cobranza judicial y aquellos comprendidos como tales en las normas contables aplicables a las empresas del Sistema Financiero Nacional.

**ARTICULO 33°.- DIFERENCIAS EN LA DETERMINACION DE LA RENTA NETA POR LA APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

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.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

**ARTICULO 35°.- INVENTARIOS Y CONTABILIDAD DE COSTOS**

Los deudores tributarios deberán llevar sus inventarios y contabilizar sus costos de acuerdo a las siguientes normas:

(...)

e) Deberán contabilizar en un Registro de Costos, en cuentas separadas, los elementos constitutivos del costo de producción por cada etapa del proceso productivo. Dichos elementos son los comprendidos en la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente, tales como: materiales directos, mano de obra directa y gastos de producción indirectos.

(...)

h) La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá:

i) Establecer los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse los registros establecidos en el presente Artículo.

ii) Eximir a los deudores tributarios comprendidos en el inciso a) del presente artículo, de llevar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas.

iii) Establecer los procedimientos a seguir para la ejecución de la toma de inventarios físicos en armonía con las normas de contabilidad referidas a tales procedimientos.

#### **ARTICULO 113°.- MÉTODO DE VALORACIÓN MÁS APROPIADO**

A efectos de establecer el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32°-A de la Ley, se considerará, entre otros, (...):

(...)

Para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se oponga a lo dispuesto en la Ley.



## **ARTICULO 116°.- DOCUMENTACIÓN**

La documentación e información que podrá respaldar el cálculo de precios de transferencia, respecto de transacciones que generen rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles para la determinación del Impuesto, es aquella que se encuentra relacionada con los siguientes elementos:

- a) Información de las partes vinculadas y la documentación de la que surja el carácter de la vinculación aludida.
- b) Información sobre las transacciones realizadas con partes vinculadas o con sujetos residentes en países o territorios de baja o nula imposición: fecha, su cuantía, la moneda utilizada y contratos, acuerdos o convenios celebrados.
- c) Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

## **ANEXO 2: INFORMES Y CARTAS EMITIDOS POR LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, RELACIONADOS CON LAS NORMAS CONTABLES**

La Administración Tributaria ha emitido diversos informes y cartas en cuanto al uso de las Normas Internacionales de Información Financiera, a continuación procederemos a detallar algunos:

### **INFORME N° 140-2008-SUNAT/2B0000**

(...)

#### **ANALISIS:**

(...)

1. El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento no han definido qué debe entenderse por “activos fijos” y “activos intangibles”, por lo que resultan aplicables 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.

2. Así, el párrafo 6 de la NIC 16 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos;y

(b) se espera usar durante más de un período.

Por su parte, el párrafo 8 de la NIC 38 - Activos Intangibles define al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

(...)

#### CONCLUSIÓN:

Para efectos tributarios del artículo 18° del Decreto Legislativo N° 299, los activos intangibles, así como las existencias o mercaderías, incluidos los productos terminados y los productos en proceso, no pueden ser objeto de un contrato de arrendamiento financiero, al no estar comprendidos dentro del término “activo fijo”.

#### **INFORME N° 085-2009-SUNAT/2B0000**

(...)

#### CONCLUSIONES:

Para fines de la realización de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los ingresos relacionados con la venta de bienes futuros se consideran devengados cuando se cumplan con todas las condiciones señaladas en el párrafo 14 de la NIC 18.

(...)

#### **INFORME N ° 009-2010-SUNAT/2B0000**

(...)

#### ANALISIS:

(...)

3. De otro lado, el numeral 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros<sup>(2)</sup> contiene las siguientes definiciones:

- (a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable,

en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

(b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio

<sup>2</sup> Oficializado mediante la Resolución CNC N° 005-94-EF/93.01. Al respecto, debe considerarse que, según la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Añade esta norma que, supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

**CARTA N° 030-2011-SUNAT/200000**

(...)

1. ¿Las empresas agro exportadoras pierden los beneficios tributarios establecidos en la Ley N° 27360 por presentar tres rectificatorias que determinan una mayor obligación, a pesar de que ésta se deriva del incremento de los precios de sus productos en los mercados extranjeros y de que se toma conocimiento de dicho incremento con posterioridad al vencimiento de la obligación?

(...)

Al respecto, en cuanto a la primera consulta, es necesario señalar que el incremento en el valor de la operación, que se produce en un momento posterior a la emisión del comprobante de pago, se considera devengado en este último momento<sup>(1)</sup>, por lo que el ingreso relativo a dicho incremento deberá ser declarado en el período fiscal correspondiente al incremento, no conllevando dicha situación, por tanto, la obligación de presentar declaraciones rectificatorias relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en cuanto a los períodos anteriores a los que correspondan los comprobantes de pago emitidos.

(...)

<sup>(1)</sup> El artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias, prevé que las rentas de la tercera categoría se considera producidas en el ejercicio comercial en que se devengan y en tanto las citadas normas no definen de manera particular el concepto del devengado, en concordancia con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario nos remitimos a las Normas Internacionales de Contabilidad y otras disposiciones oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

En tal sentido, cabe indicar que tratándose de la venta de bienes, los ingresos se devengan atendiendo a lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 Ingresos. Sin perjuicio de ello, también cabe tener en cuenta que, de acuerdo a lo previsto en los párrafos 92 y 93 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, entre otros, se reconoce una partida de ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros y dicha partida puede ser medida con fiabilidad y posea un grado de certidumbre suficiente.

### **INFORME N° 133-2012-SUNAT/4B0000**

(...)

CONCLUSIONES:

1. Para efecto de determinar el momento que se reconoce los ingresos y los gastos en un contrato de superficie de conformidad con el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debe evaluarse en cada caso concreto si la transacción originada en un contrato por el que se otorga el derecho de superficie califica como un arrendamiento operativo o no, de acuerdo con la NIC 17.

(...)

**INFORME N° 184-2013-SUNAT/4B0000**

(...)

CONCLUSIONES:

1. La normativa del Impuesto a la Renta no ha previsto una formalidad en particular para el acogimiento a uno de los métodos a que se refiere el artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que los contribuyentes pueden hacerlo por cualquier medio.

En consecuencia, aun cuando la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta constituya, por excelencia, el medio por el que se exterioriza la elección del método, de no haberse presentado la referida declaración o de existir discordancia entre el acogimiento que fluye de esta y del exteriorizado por otros medios, corresponderá a la Administración Tributaria valorar, en cada caso concreto, la preeminencia de los medios que acrediten el método al cual se acogió.

2. Las disposiciones de los incisos a), b) y c) del artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta son de aplicación únicamente para efectos de la determinación de los pagos a cuenta, aun cuando el segundo y tercer párrafos del inciso a) establezcan reglas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable.
3. La NIC 11 resulta aplicable para determinar la renta del ejercicio gravable de acuerdo con el método previsto en el inciso b) del artículo 63° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto permite determinar los importes cobrados o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra, así como los costos correspondientes a tales trabajos.  
(...)

**INFORME N° 021-2014-SUNAT/5D0000**

(...)

**CONCLUSIONES:**

3. En la medida que se cumpla con el registro de los conceptos a que se refiere el artículo 53° de la LOH en la cuenta a que alude dicho artículo, en caso de la escisión a que se refiere el numeral precedente, procedería la amortización en cuestión por parte de la empresa adquirente incluso respecto de aquellos gastos e inversiones que hubieran sido reconocidas previamente en resultados para efectos financieros por aplicación de las normas contables

**INFORME N° 025-2014-SUNAT/4B0000**

(...)

#### CONCLUSIONES:

En los casos en que en aplicación de las NIIF se hubiera rebajado el valor de un activo fijo y el ajuste se hubiera contabilizado con cargo a los “resultados acumulados”, y en la contabilidad se hubiera registrado la depreciación anual calculada sobre el menor valor del activo (valor financiero):

1. No puede deducirse como gasto, vía declaración jurada, la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio respecto del costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF.
2. No se tiene por cumplido el requisito que la depreciación aceptada tributariamente se encuentre contabilizada en los libros y registros contables cuando se encuentre únicamente anotada en el registro de activos fijos, habida cuenta que este último es un registro de carácter tributario.

**INFORME N° 054-2015-SUNAT/5D0000**

(...)

#### CONCLUSIONES:

1. Cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC N.º 37, distinta a aquellas que están previstas como deducibles



en el artículo 37° de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión.

Ello es sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos (asociados a esas provisiones no previstas expresamente como deducibles en el artículo 37° de la LIR), en el ejercicio en que aquellos se devenguen, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en dicho artículo, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente la prohíba.

(...)

#### **INFORME N° 134-2015-SUNAT/5D0000**

(...)

#### **CONCLUSIÓN:**

En los casos en el que por aplicación de la NIIF 1 se opta por sustituir el costo o costo depreciado de los activos fijos por su valor razonable que es mayor a aquel, para efectos del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación.

#### **INFORME N° 120-2016-SUNAT/5D0000**

(...)

## CONCLUSIÓN:

En los casos en que en aplicación de las NIIF se hubiera rebajado el valor de un activo fijo y el ajuste se hubiera contabilizado con cargo a los "resultados acumulados", no se cumple el requisito del registro contable, a que hace referencia el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la LIR, si la diferencia entre la depreciación calculada sobre el costo histórico y la depreciación contable calculada sobre el costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de las NIIF, se registrara en una cuenta de orden.

### **INFORME N° 004-2017-SUNAT/5D0000**

(...)

## CONCLUSIÓN:

Para efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría no es exigible que los gastos devengados en el ejercicio deban encontrarse contabilizados en este para reconocer su deducción en la declaración jurada anual del impuesto a la renta, salvo los casos en que así se haya dispuesto en la normativa de dicho impuesto.

### **INFORME N° 005-2017-SUNAT/5D0000**

(...)

## CONCLUSIONES:

Para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría que es efectuada por los contribuyentes en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, presentada dentro del plazo de prescripción y, de ser el caso, antes del vencimiento del plazo otorgado por la Administración Tributaria al contribuyente según lo dispuesto en el artículo 75° o antes de culminado el proceso de verificación o fiscalización del referido impuesto:

1. Son deducibles los gastos conocidos y devengados en el ejercicio de que se trate, aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después del cierre del ejercicio pero hasta la fecha de presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto que los incluye.
2. Tratándose de declaraciones rectificatorias, los gastos conocidos y devengados en un ejercicio son deducibles respecto de dicho ejercicio aun cuando los comprobantes de pago que los sustentan fueron emitidos y/o entregados después de la presentación de la correspondiente declaración jurada anual de dicho impuesto pero hasta la fecha de presentación de la declaración rectificatoria que los incluye.

**INFORME N° 039-2017-SUNAT/5D0000**

(...)

2. El artículo 62° de la LIR <sup>(1)</sup> señala que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos a que allí se alude, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio; siendo que en el inciso b) del referido artículo se considera al método del promedio diario, mensual o anual (ponderado o móvil)<sup>(2)</sup>.

Por su parte, con relación a este método, el parágrafo 27 de la Norma

Internacional de Contabilidad N.° 2 <sup>(3)</sup> indica que “el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad”.

De acuerdo con lo señalado, por el método del promedio el costo de

adquisición (o compra) o fabricación (o producción) será sustituido por el que resulte de los cálculos o fórmula aritmética propios de este método, partiendo precisa y necesariamente del costo de adquisición sustentado en comprobantes de pago, tratándose de bienes adquiridos (no fabricados o producidos) por el contribuyente.

<sup>1</sup> Artículo ubicado en el Capítulo IX de la LIR, relativo al Régimen para Determinar la Renta.

<sup>2</sup> En adelante, el método del promedio

<sup>3</sup> Aprobada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 063-2016-EF/30, publicada el 2.9.2016. Cabe mencionar que la LIR no ha definido

cada uno de los métodos de valuación de inventario permitidos por dicha norma, por lo que debemos acudir a los principios y normas contables.

(...)

Cabe mencionar que los costos estándares “son aquellos que deberían incurrirse en determinado proceso de producción en condiciones normales. (...) *cumplen el mismo propósito de un presupuesto. (...) La gerencia utiliza los costos estándares y los presupuestos para planear el desempeño futuro y luego, para controlar el desempeño real mediante el análisis de variaciones (es decir, la diferencia entre las cantidades esperadas y las reales)*”<sup>(5)</sup>.

<sup>5</sup> RALPH S. POLIMENI, FRANK J. FABOZZY y ARTHUR H. ADELBERG. Contabilidad de Costos. McGraw-Hill. Tercera Edición. 1994. Colombia. Págs.24 y 25.

(...)

#### CONCLUSIONES:

Tratándose de empresas que aplican el "sistema del costo estándar" y el "método de valuación del costo promedio", en el Registro de Inventario Permanente Valorizado llevado de manera electrónica mediante el Programa de Libros Electrónicos:

1. Se deberá consignar la información conforme a la normativa del impuesto a la renta de acuerdo con la estructura establecida en la R.S. N.º 286-2009/SUNAT.
2. El costo unitario del bien ingresado es aquel que corresponde al costo de adquisición, así como los demás costos

incurridos con motivo de su compra, tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, entre otros, según el(los) comprobante(s) de pago respectivo(s); no correspondiendo utilizar el costo estándar como costo unitario del bien ingresado.

3. El costo unitario del bien retirado así como del saldo final es aquel que resulta de los cálculos o fórmula aritmética propios del método del promedio; por lo que no cabe utilizar el costo estándar como costo unitario del bien retirado o del saldo final.

