

**PROBLEMÁTICA FISCAL EN LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16 A LOS
CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR
AVIACION COMERCIAL EN EL PERU**

“Una de mis ambiciones más grandes es volar en un avión que se encuentre registrado en el Balance General de una aerolínea”



David Tweedie – Presidente del International Accounting Standard Board (Abril 2008)

Arrendamientos operativos bajo NIC 17 vs NIIF 16

Estado de Situación Financiera con NIC 17			
ACTIVO		PASIVO	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Caja	50,000	Préstamos bancarios	46,000
Cuentas por cobrar	2,000	Cuentas por pagar con vinculadas	3,000
Activo no corriente		Pasivo no corriente	
Activo fijo	1,000		
		PATRIMONIO	
		Capital	5,000
		Resultados acumulados	- 1,000
TOTAL ACTIVO	53,000	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	53,000

Estado de Situación Financiera con NIIF 16			
ACTIVO		PASIVO	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Caja	50,000	Préstamos bancarios	49,000
Cuentas por cobrar	2,000	Cuentas por pagar con vinculadas	3,000
Activo no corriente		Pasivo no corriente	
Activo fijo	1,000	Pasivo por arrendamiento NIIF 16	297,000
Activos por derecho de uso	300,000		
		PATRIMONIO	
		Capital	5,000
		Resultados acumulados	- 1,000
TOTAL ACTIVO	353,000	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	353,000

Estado de Resultados Integrales

Ventas
 (-) Menos:
 ...
 (Gasto por arrendamiento operativo)

Ventas
 (-) Menos:
 ...
 (Gasto por amortización por derecho de uso)
 (Interés implícito del contrato de arrendamiento)
 (Diferencia en cambio del pasivo)

Aviación comercial en el Perú



Fuente: Financial Times (2016)

Estado de Situación Financiera de una aerolínea bajo NIIF 16

LATAM AIRLINES GROUP S.A. Y FILIALES

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA CLASIFICADO CONSOLIDADO

ACTIVOS	Nota	A1 31 de	A1 31 de
		diciembre de	diciembre de
		2020	2019
		MUS\$	MUS\$
Activos corrientes			
Efectivo y equivalentes al efectivo	6 - 7	1.695.841	1.072.579
Otros activos financieros, corrientes	7 - 11	50.250	499.504
Otros activos no financieros, corrientes	12	155.892	313.449
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, corrientes	7 - 8	599.381	1.244.348
Cuentas por cobrar a entidades relacionadas, corrientes	7 - 9	158	19.645
Inventarios corrientes	10	323.574	354.232
Activos por impuestos corrientes	18	42.320	29.321
Total de activos corrientes distintos de los activos o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios		2.867.416	3.533.078
Activos no corrientes o grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios			
	13	276.122	485.150
Total activos corrientes		3.143.538	4.018.228
Activos no corrientes			
Otros activos financieros, no corrientes	7 - 11	33.140	46.907
Otros activos no financieros, no corrientes	12	126.782	204.928
Cuentas por cobrar, no corrientes	7 - 8	4.986	4.725
Activos intangibles distintos de la plusvalía	15 - 16	1.046.559	1.448.241
Plusvalía	16	-	2.209.576
Propiedades, plantas y equipos	17	10.730.269	12.919.618
Activos por impuestos diferidos	18	564.816	235.583
Total activos no corrientes		12.506.552	17.069.578
Total activos		15.650.090	21.087.806

NOTA 17 - PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPOS

La composición por categorías de Propiedades, plantas y equipos, es la siguiente:

	Valor bruto		Depreciación acumulada		Valor neto	
	A1 31 de	A1 31 de	A1 31 de	A1 31 de	A1 31 de	A1 31 de
	diciembre de	diciembre de	diciembre de	diciembre de	diciembre de	diciembre de
	2020	2019	2020	2019	2020	2019
	MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$	MUS\$
a) Propiedades, plantas y equipos						
Construcciones en curso (1)	377.961	372.589	-	-	377.961	372.589
Terrenos	42.979	48.406	-	-	42.979	48.406
Edificios	123.836	133.488	(58.629)	(58.626)	65.207	74.862
Plantas y equipos	12.983.173	13.993.044	(5.292.429)	(4.630.001)	7.690.744	9.363.043
Aeronaves propias (3) (4)	12.375.500	13.268.562	(5.088.297)	(4.421.211)	7.287.203	8.847.351
Otros (2)	607.673	724.482	(204.132)	(208.790)	403.541	515.692
Maquinarias	27.402	33.658	(23.986)	(28.441)	3.416	5.217
Equipamientos de tecnologías de la información	147.754	161.992	(132.923)	(141.216)	14.831	20.776
Instalaciones fijas y accesorios	154.414	171.469	(105.215)	(111.635)	49.199	59.834
Equipos de transporte	49.345	67.060	(44.140)	(60.327)	5.205	6.733
Mejoras de bienes arrendados	201.828	234.249	(127.420)	(135.789)	74.408	98.460
Subtotal propiedades, plantas y equipos	14.108.692	15.215.955	(5.784.742)	(5.166.035)	8.323.950	10.049.920
b) Activos por derechos de uso						
Aeronaves (3)	5.369.519	5.438.404	(3.031.477)	(2.669.864)	2.338.042	2.768.540
Otros	244.847	255.149	(176.570)	(153.991)	68.277	101.158
Subtotal activos por derechos de uso	5.614.366	5.693.553	(3.208.047)	(2.823.855)	2.406.319	2.869.698
Total	19.723.058	20.909.508	(8.992.789)	(7.989.890)	10.730.269	12.919.618

Fuente: www.latamairlinesgroup.net

Problemática: ¿La NIIF 16 debe cambiar la forma de calcular los impuestos?

IMPUESTO A LA RENTA

- Amortización del derecho de uso.
- Interés del pasivo por arrendamiento.
- Diferencia en cambio del pasivo por arrendamiento.
- Limite de endeudamiento (EBITDA)

IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS NETOS

- Activo por derecho de uso.
- Amortización del derecho de uso.

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA

Reserva de Ley

Capacidad Contributiva

No confiscatoriedad

Seguridad Jurídica

NIIF VS Derecho Tributario

Las NIIF son fuente de Derecho?

RTF 10577-8-2010

Sentencia Casatoria No 4795-2018 LIMA



Problemática: ¿La NIIF 16 debe cambiar la forma de calcular los impuestos?



Amortización del derecho de uso

Gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta?



Activo por derecho de uso y su amortización acumulada

Base de cálculo del Impuesto Temporal a los Activos Netos?

Informe 007-2018/SUNAT

Informe 054-2021/SUNAT

Casación N° 3331-2017

Problemática: ¿La NIIF 16 debe cambiar la forma de calcular los impuestos?



Interés del pasivo por el arrendamiento

Gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta?

Código Civil

**Art. 30, inciso b
RLIR**



Diferencia de cambio que genera el pasivo por arrendamiento

Resultado computable o no?

Artículo 61 LIR

**Informe 101-2012
SUNAT**

RTF 01003-4-2008

RTF 2760-5-2006

RTF 08678-2-2016

Problemática: ¿La NIIF 16 debe cambiar la forma de calcular los impuestos?



Gasto por amortización del derecho de uso e intereses del pasivo por el arrendamiento

Afectan el cálculo del límite de financiamiento (EBITDA)?

EBITDA =

“Renta neta
luego de
efectuado la
compensación
de pérdidas”

1

+

intereses
netos

2

+

depreciación y
amortización.”

3

Legislación comparada

NIIF 16 vs Impuesto a la Renta

Reino Unido

- Capital Allowances Act y Corporation Tax Act.
- Sesión consultiva del HRMC con *Stakeholders* (2016).
- Posición del HRMC (2017).

Colombia

Ley 1819:

Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009.

- Definición de arrendamiento según el Estatuto Tributario Nacional (Artículo 127-1)

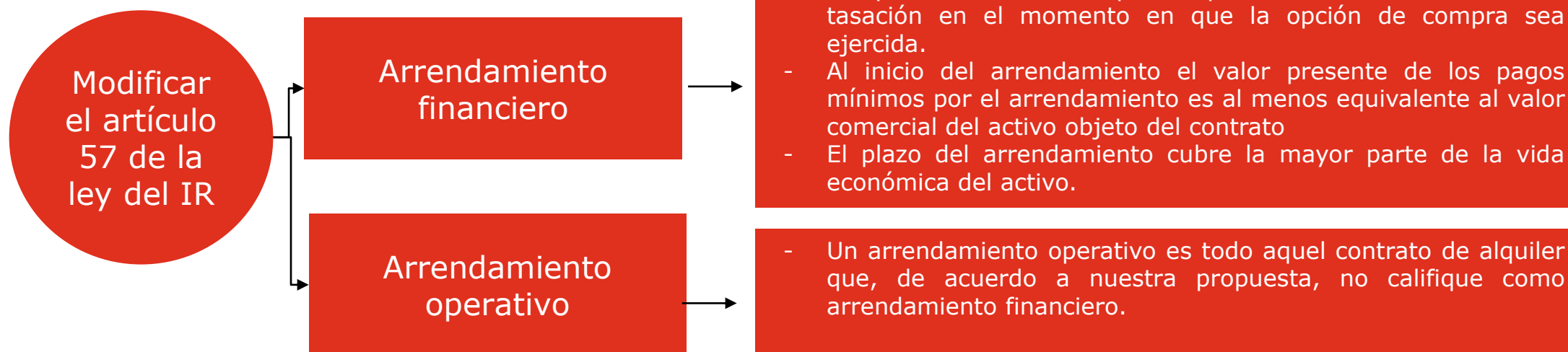
Conclusiones

- ✓ La NIIF 16 no debe afectar la forma de determinar el Impuesto a la Renta e ITAN.
- ✓ El gasto generado por la amortización del derecho de uso es un gasto no deducible para efectos de la determinación de la Renta Neta Imponible. Esta debe estar compuesta por los arrendamientos devengados, sustentados en un comprobante de pago, en el periodo fiscal comprendido entre enero y diciembre.
- ✓ El activo por derecho de uso no constituye un bien del activo fijo y tampoco es un activo intangible de acuerdo a las definiciones establecidas en la ley del Impuesto a la Renta.
- ✓ La diferencia en cambio generada por el pasivo de arrendamiento de acuerdo a NIIF, constituye un resultado no computable para efectos de la determinación de la Renta Neta Imponible.
- ✓ La amortización por derecho de uso y el interés generado por el pasivo por el arrendamiento no deben afectar el cálculo del EBITDA para la limitación de los gastos por intereses.
- ✓ La base de cálculo del ITAN no debe ser afectada con los ajustes producto de NIIF 16.
- ✓ En función a los principios de Reserva de ley y Seguridad Jurídica, el gobierno debería incluir en la ley del IR e ITAN la definición de los arrendamientos para efectos tributarios.

Propuesta de solución – Impuesto a la Renta

3) Tratándose de la cesión temporal de bienes por un plazo determinado, el ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo de la cesión, salvo que exista un mejor método de medición de la ejecución de la cesión, conforme a la naturaleza y características de la prestación.

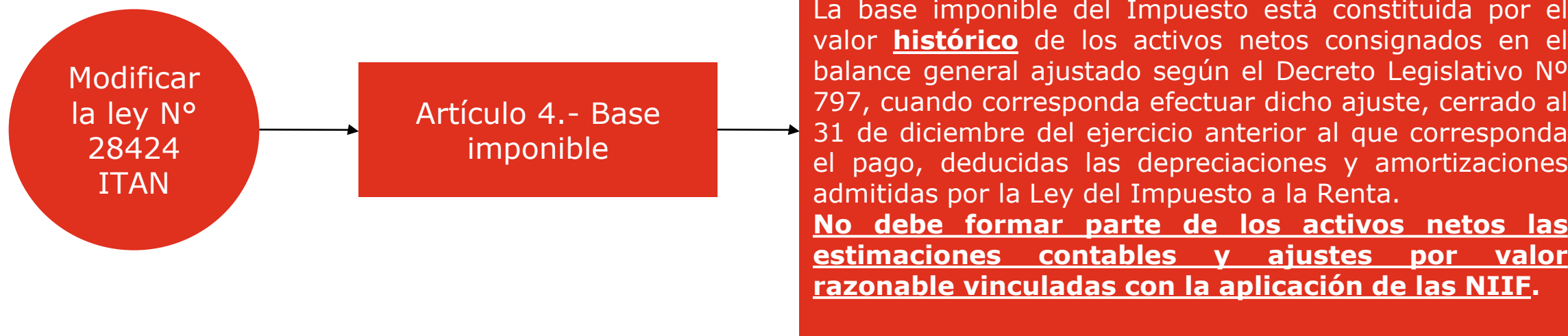
Cuando las mencionadas cesiones se efectúen por tiempo indeterminado los ingresos se devengan conforme se vaya ejecutando la cesión, para lo cual se aplicará el mejor método de medición de dicha ejecución, conforme a la naturaleza y características de esta.



Propuesta de solución – Impuesto a la Renta

Arrendamiento financiero	Arrendamiento operativo
<ul style="list-style-type: none">- El arrendatario deberá reconocer un activo y un pasivo que corresponde al valor presente de las cuotas del arrendamiento.- Por excepción y siempre que el contrato se realice entre dos sujetos generadores de rentas de tercera categoría, se puede permitir al arrendatario reconocer para efectos tributarios el bien en su activo fijo y depreciarlo conforme lo que señala el artículo 22° inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula los porcentajes máximos de depreciación.- Aquellos contratos que califiquen bajo los supuestos del Decreto Legislativo No 299, pueden estar sujetos a las tasas de depreciación incluida en el Decreto Legislativo mencionado anteriormente.	<ul style="list-style-type: none">- El arrendatario deberá reconocer como gasto el importe de las cuotas efectivamente devengadas en el ejercicio fiscal, sin que deba reconocer como activo o pasivo suma alguna por el bien arrendado.

Propuesta de solución - ITAN



Propuesta de solución - ITAN

Arrendamiento financiero	Arrendamiento operativo
<ul style="list-style-type: none">- Los arrendadores deben incluir en el valor de sus activos netos el valor de sus activos fijos propios y que los que estén arrendados.- Los arrendatarios deben incluir en el valor de sus activos netos sólo el valor de los activos que sean de su propiedad, sin considerar activos arrendados a terceros.	

GRACIAS