

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACION DEL IMPUESTO A LA RENTA: PROBLEMÁTICA DEL DEVENGADO

Trabajo de Investigación para obtener el título profesional de Grado Académico
de Maestro en Tributación y Política Fiscal

Nelly Marysol León Huayanca

Código 19812364

Asesores

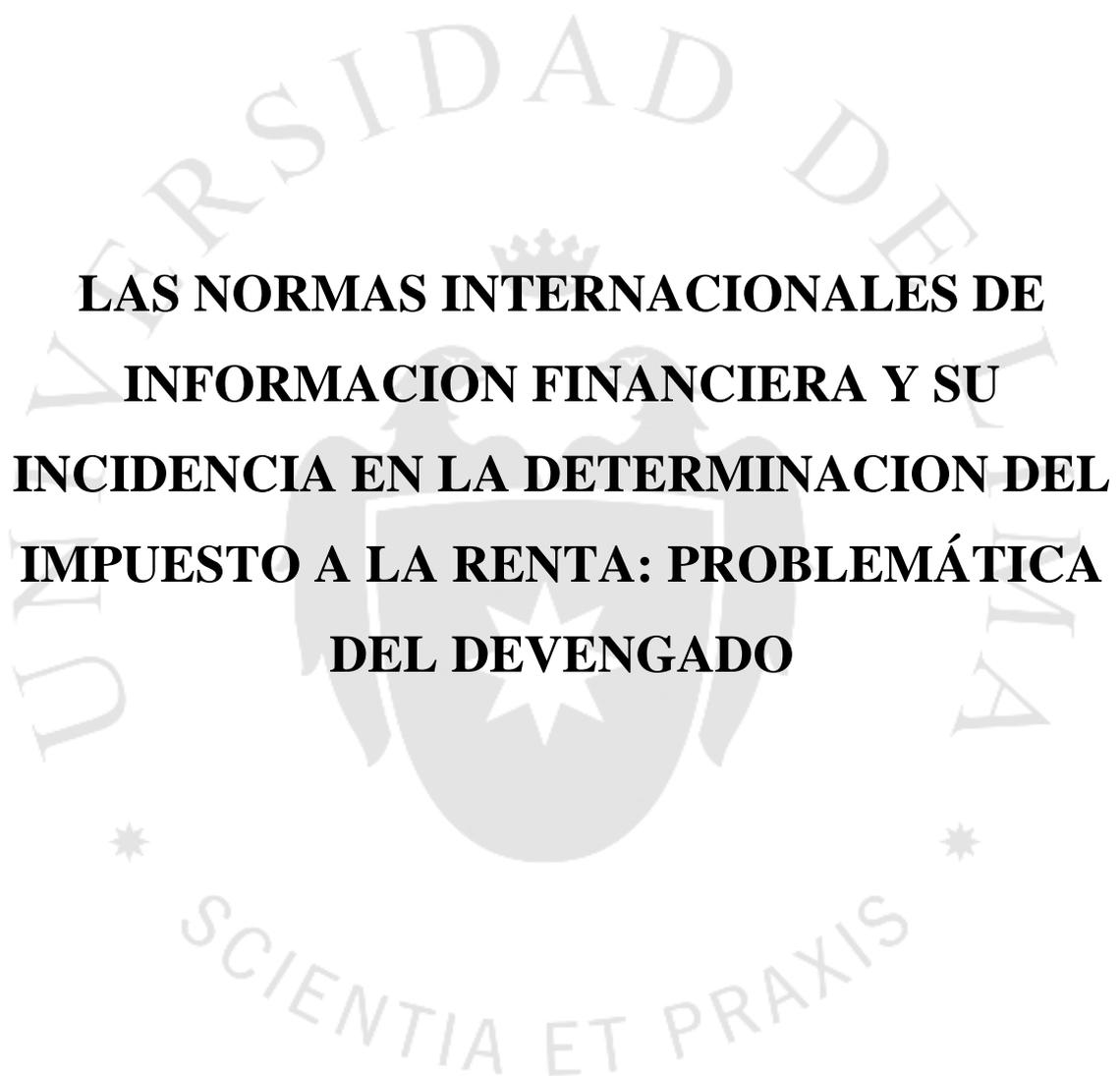
Carla Elena Mares

Cesar Gamba Valega

Lima – Perú

Mayo de 2017





**LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACION FINANCIERA Y SU
INCIDENCIA EN LA DETERMINACION DEL
IMPUESTO A LA RENTA: PROBLEMÁTICA
DEL DEVENGADO**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: RELACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y LA TRIBUTACIÓN	4
1.1. Aspectos Preliminares	5
1.2. Objetivos de la Tributación	5
1.2.1. El Impuesto a la Renta.....	6
1.3. Rol de la Contabilidad en la actualidad.....	7
1.4. Interpretación de renta neta tributaria partiendo del balance comercial	16
1.5. Problemática de la Base Imponible en la Ley del Impuesto a la Renta.	21
1.5.1. Criterio del Devengado desde la perspectiva contable.....	27
1.5.1.1. Reconocimiento de Ingresos.....	30
1.5.1.2. Reconocimiento de Gastos	30
1.5.2. Devengo desde la perspectiva de la Jurisprudencia (devengado jurídico o tributario).....	33
1.6. Problemática de la aplicación del criterio del Devengado Contable	35
1.6.1. Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que usan el criterio del Devengado Contable.....	36
1.6.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que usan el criterio del devengado jurídico.....	39
1.6.3. Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que usan el criterio del devengado contable y jurídico al resolver	43
1.7. Problemática de la remisión expresa de la LIR y su Reglamento a las NIIF	51
1.7.1. NIC 2 Inventarios y el costo indirecto de fabricación (capacidad normal)	54
1.7.2. Propiedad Planta y equipo y el termino costos posteriores	55
1.7.3. Costo Computable de Bienes y Servicios y la remisión a las NIIF: ...	58
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DEL CRITERIO DEL DEVENGADO.....	60

2.1. Tendencias actuales de las NIIF y la problemática originada en materia de devengado contable	60
2.2. Problemática de la Definición de los elementos de los Estados Financieros:	61
2.2.1. Definición del elemento Activo:.....	61
2.2.2. Definición del elemento Activo Fijo y Depreciación:.....	62
2.2.3. Disminución del costo computable de los activos fijos por aplicación de las NIIF:	64
2.2.4. Definición del elemento Activo Intangible y su amortización.	66
2.3. Problemática del Reconocimiento de Ingresos y Medición:	71
2.3.1. Ventas al crédito con intereses implícitos	71
2.3.2. Venta de bienes con prestación de servicios futuros	74
2.4. Problemática del Reconocimiento de Gastos y Medición:	75
2.4.1. Costo de Ventas en empresas industriales (NIC 2)	75
2.4.2. Costos de Financiamiento y los gastos en los que se incurren	76
2.5. Problemática de los Arrendamientos Financieros	78
CONCLUSIONES.....	88
RECOMENDACIONES.....	91
REFERENCIAS.....	92

SCIENTIA ET PRAXIS

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Conciliación entre el Resultado Contable y Tributario.....	17
--	----



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1. Metodología de la determinación de la Renta Neta Imponible	19
---	----



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad	98
---	----



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación lo hemos denominado: “Las Normas Internacionales de Información Financiera y su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta: Problemática del Devengado”.

En los últimos años hemos presenciado cómo se ha ido incrementando el número de empresas obligadas a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (de aquí en adelante NIIF) en la elaboración de sus Estados Financieros, sobre todo a partir de la publicación de la Ley N° 29720 “Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales” publicada el 25 de junio de 2011 que en su artículo 5°, obliga a las empresas distintas a las que se encontraban bajo la supervisión de la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) y que cumplieran con determinados parámetros, a presentar sus estados financieros auditados conforme a las NIIF; artículo que luego se declaró inconstitucional con fecha 5 de abril de 2016 por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída sobre el Expediente N° 00009-2014-PI/TC, sin embargo la obligación de la Adopción de las NIIF sigue vigente para la profesión contable.

En ese escenario, dado que las empresas para el cálculo de su Impuesto a la Renta siempre han tomado como base o punto de partida práctico el Resultado Contable que luego es sometido a una conciliación tributaria que consiste en realizar agregados o deducciones a dicha base con la finalidad de determinar la Base Imponible, y como quiera que dicho resultado contable se ha obtenido bajo los criterios de las NIIF, es evidente que al tener objetivos diferentes la Contabilidad y la Tributación se encuentren muchas diferencias en los tratamientos, lo que ha convertido esta determinación en un trabajo muy engorroso y complicado además de tener la obligación de estar altamente calificados en dichas normas contables y en la propia Ley del Impuesto a la Renta (de ahora en adelante LIR).

Esta complejidad en la determinación del Impuesto a la Renta se agrava porque la LIR no contiene el desarrollo de todos los elementos del hecho imponible, a saber, todo tributo debe desarrollar el aspecto material que consiste en determinar el ámbito de aplicación

del Impuesto (LIR sí lo tiene), el aspecto subjetivo que consiste en señalar a los sujetos del Impuesto (la LIR lo tiene), el aspecto espacial que no es otra cosa que la Base Jurisdiccional del Impuesto y el aspecto temporal que señala cuándo se deben reconocer los ingresos y los gastos en la LIR y en este caso la Ley sólo menciona que el criterio de imputación es el “devengado”, sin definirlo.

Es esta falta de definición la que ha originado a lo largo del tiempo muchas controversias resueltas tanto por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante SUNAT) y el Tribunal Fiscal de manera diversa e incongruente; en algunos casos se han remitido automáticamente a los criterios de las NIIF sin mayor argumento legal o en otros casos han hecho uso de las normas contables alegando las Normas III, VIII o IX del Título Preliminar del Código Tributario, en otros casos han recurrido a la doctrina jurídica o al Código Civil o a todas ellas para poder resolver los asuntos materia de controversia generando confusión e inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Por otro lado también se presenta el problema de la remisión expresa a las NIIF que hacen tanto la Ley de Impuesto a la Renta como su Reglamento, originándose una discusión de si esa remisión transgrede el Principio de Reserva de Ley al no estar las normas contables insertas en un ordenamiento jurídico sólido, ni ser emitidas por el Congreso ni el Poder Ejecutivo en delegación de facultades como lo establece la Constitución Política del Perú, sino por un organismo internacional como el International Accounting Standards Board o IASB por sus siglas en inglés.

Al margen de la discusión legal antes mencionada, el hecho concreto es que dichas remisiones están originando una serie de problemas de interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta tales como la remisión a la NIC 2 Inventarios cuando se trata del costo indirecto de fabricación de un producto y la remisión a la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo cuando hace referencia al término costos posteriores.

Asimismo somos testigos de criterios emitidos por SUNAT y confirmados por el Tribunal Fiscal de una remisión abierta a las NIIF en todo sentido, es decir no solamente respecto del criterio del devengado de ingresos y gastos sino también por ejemplo de los Contratos de Arrendamiento que son calificados como un Arrendamiento Financiero por las normas contables e indican que ese también sería el tratamiento tributario sin mayor

argumento legal, cuando lo que se debe analizar es si realmente ese tratamiento contable satisface las exigencias o el espíritu o la intención del legislador al momento de regular el Impuesto a la Renta.

En tal sentido, es de suma urgencia que se resuelvan estos problemas ya que la tendencia actual de las NIIF en la situación actual de desarrollo jurisprudencial podrían llevar a que se desnaturalice la ley del Impuesto a la Renta y terminemos pagando impuestos sobre algo que no es renta para la LIR o deduciendo gastos en los que no ha incurrido la empresa, máxime si están por entrar en vigencia la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes y la NIIF 16 Arrendamientos.

Como veremos este automatismo, esta remisión a las NIIF sin mayor análisis, y lo que se nos viene por los cambios en los criterios de las normas contables, generan un problema evidente sobre el cual nos pronunciamos en este trabajo de investigación.

Con ese objetivo hemos dividido esta tesis en dos capítulos; en el primer capítulo vamos a desarrollar la problemática que origina la colisión entre las normas contables y tributarias, específicamente el criterio de devengado y la remisión a las NIIF y en el capítulo segundo intentaremos solucionarlos con algunos problemas que hemos encontrado de la casuística que vemos en el día a día y así probar nuestra hipótesis que está referida a que las NIIF sirven de parámetro interpretativo, las mismas que están insertadas al día de hoy en el derecho contable por lo que las normas contables son normas jurídicas, pero su función no es la de crear tributos. Sin perjuicio de lo antes indicado, la construcción de sentido producto de la interpretación, debe tener en cuenta los principios constitucionales aplicables a la potestad tributaria. No existe un devengado contable y uno tributario, el devengado es uno sólo. El tamiz por el que debe pasar el criterio del devengado es el de verificar si es respetuoso del principio de capacidad contributiva.

CAPÍTULO I: RELACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y LA TRIBUTACIÓN

A lo largo del tiempo la contabilidad y la tributación, en particular el Impuesto a la Renta, han estado estrechamente relacionados por varios motivos. El primer motivo ha sido el que la contabilidad le permite a las empresas conocer cuánto han sido las utilidades obtenidas en un ejercicio económico y esta información a su vez le sirve, luego de pasar por unos filtros que luego comentaremos, para determinar la Renta Neta sobre la cual pagará el Impuesto a la Renta que le corresponde. Asimismo si la Administración Tributaria selecciona a la empresa para ser sometida a un procedimiento de fiscalización a fin de verificar la correcta determinación del Impuesto a la Renta, requerirá necesariamente los libros y registros contables, así como la información del sistema contable y los documentos que soportan las operaciones registradas en la contabilidad ya que será la que le brinde la información de si las rentas declaradas fueron las correctas.

Por otra parte la Contabilidad también ayuda al Fisco a proveer información sobre los hechos económicos y financieros llevados a cabo por ella que redundan en la obtención de una Utilidad o Pérdida y de un Patrimonio que luego valorará para efectos tributarios, mediante la utilización del Estado Financiero llamado Estado de Resultados.

Esta tendencia de acompañamiento de la contabilidad para determinar la renta imponible sobre la que se debe aplicar el Impuesto a la Renta fue tratada en la reunión mundial de la International Fiscal Association (IFA) en Londres en el año 1975, donde se acordó a propósito del tema convocado “Relaciones entre la contabilidad fiscal y comercial”, que para determinar la renta tributaria de las empresas debía partirse del balance comercial, sin perjuicio de la existencia de normas específicas que la diferencien del balance fiscal, razón por la cual, ante la falta de normas tributarias específicas prevalecen los principios contables (Mur, 2003, p.5).

Sin embargo, es evidente que las relaciones entre la contabilidad y la tributación han ido cambiando en los últimos años y es lo que pasaremos a analizar en breve. Por otro lado,

si bien es cierto hay una relación entre la contabilidad y la tributación, ello no significa que sean iguales, que tengan los mismos objetivos, ni coincidan en todos sus aspectos y para entender esas diferencias que existen y que son necesarias tener en cuenta, pasaremos a explicar cuáles son los objetivos que persiguen cada una.

1.1. Aspectos Preliminares

1.2. Objetivos de la Tributación

La Tributación tiene por finalidad recaudar ingresos públicos los que servirán como fuente de financiamiento para satisfacer las necesidades de los ciudadanos ya sea en educación, vivienda, salud, o realizando obras de infraestructura o para atender el gasto corriente consistente en los sueldos de todos los servidores públicos así como de los órganos que administran justicia y velan por nuestra seguridad.

También toma en cuenta la capacidad contributiva del ciudadano y en base a la potestad tributaria que le otorga la Constitución Política del Perú puede crear, modificar o derogar tributos respetando los Principios de Legalidad, Igualdad y No Confiscatoriedad.

Si bien es cierto, en la Constitución Política del Perú de 1993 no aparece expresamente mencionado el principio de capacidad contributiva, sin embargo en su artículo 74° indica 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 efecto confiscatorio” (Constitución Política del Perú, 1993). Aun así el significado del principio de capacidad contributiva se halle o no en la Constitución es un criterio indispensable en el análisis de la legislación tributaria desde la perspectiva del principio de igualdad porque está integrado en la idea de justicia tributaria.

Dicha capacidad contributiva obedece a una manifestación de riqueza susceptible de imposición la misma que puede ser la renta obtenida, el patrimonio que posee el ciudadano o el consumo que realiza de bienes y servicios.

La Tributación gira en torno a un hecho imponible establecido en una norma jurídica. Como el término Tributación es muy amplio, para los efectos de este trabajo de investigación, nos referiremos específicamente al Impuesto a la Renta.

1.2.1. El Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta es un impuesto que tiene por objetivo gravar la manifestación de riqueza llamada Renta. En nuestro país el legislador considera renta gravada a la renta producto, las ganancias de capital, los ingresos por actividades accidentales, ingresos de naturaleza eventual, ingresos a título gratuito, rentas fictas establecidas en la propia Ley del Impuesto a la Renta (LIR).

Esta definición de Renta ha sido recogida por nuestro legislador de las teorías de renta que existen en la doctrina como por ejemplo de la teoría de Renta Producto completamente, que considera renta al producto que una fuente durable produce o puede producir periódicamente, habiendo sido habilitada para producir beneficios. De la teoría del Flujo de Riqueza parcialmente en la parte que considera renta al ingreso monetario o en especie que fluye hacia la empresa en el período por las operaciones que realiza con terceros (con ciertos requisitos), y de la teoría del Consumo más Incremento Patrimonial, también parcialmente en la parte que considera renta al valor del consumo más incremento patrimonial registrado en el período sea por incorporación de nuevos bienes o por la simple valorización de los existentes.

También define la Ley del Impuesto a la Renta, quiénes son sujetos del Impuesto, señala cuál es la base jurisdiccional. Asimismo, de su lectura se desprende que el Impuesto a la Renta se calcula a partir de la obtención de la Renta Neta Imponible, es decir tomando en cuenta el siguiente esquema: Ingresos gravados netos menos Costo Computable (costo de adquisición, producción, fabricación o valor de ingreso al Patrimonio) igual a Renta Bruta menos gastos aceptados más ganancia o menos pérdida por diferencia de cambio igual a Renta Neta menos Pérdidas Tributarias Compensables igual a Renta Neta Imponible antes de Participaciones e Impuestos. De contarse con más de 20 trabajadores la empresa debe calcular la Participación Legal de los Trabajadores y una vez efectuada la deducción se

obtiene la Renta Neta Imponible a la que se le aplica la alícuota vigente del Impuesto a la Renta.

Sin embargo lo que no encontramos definido es el criterio del devengado para la imputación de ingresos y gastos en generadores de rentas de tercera categoría (aspecto temporal), uno de los elementos esenciales de un tributo que origina que la base imponible del Impuesto a la Renta a la fecha genere muchas contingencias tributarias en su interpretación y que veremos más adelante.

Cabe señalar que el esquema de determinación del Impuesto a la Renta antes mencionado se ha mantenido desde la entrada en vigencia de la LIR y por otro lado resalta el hecho de considerar Renta a las ganancias realmente obtenidas y el costo computable así como los gastos realmente incurridos y de bienes que son de propiedad del contribuyente. El Impuesto a la Renta no grava incrementos patrimoniales. No se desprende de su lectura la aceptación de gastos estimados excepto el caso de la estimación de cobranza dudosa la misma que debe cumplir con varios requisitos ni costos computables diferentes al costo histórico. Excepcionalmente considera rentas gravadas a las rentas fictas por cesión gratuita de bienes muebles e inmuebles así como a los intereses presuntos por créditos otorgados sin pacto de intereses expresamente señalados en la Ley.

Por lo tanto, el objetivo de la Tributación y en particular del Impuesto a la Renta es gravar la renta obtenida definida por la propia Ley y que toma como referencia la capacidad contributiva y los principios constitucionales de Igualdad, Reserva de Ley y No Confiscatoriedad. Dicho Impuesto pagado por el contribuyente servirá al Estado para obtener los recursos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

A continuación, tal como hicimos con los objetivos de la tributación, pasaremos a explicar los objetivos de la contabilidad.

1.3. Rol de la Contabilidad en la actualidad

A diferencia de la Tributación, la Contabilidad tiene por objetivo fundamental brindar información oportuna y fidedigna para la toma de decisiones tanto para los propios inversionistas sobre sus beneficios disponibles como para los terceros (proveedores, Estado,

Bancos, entre otros). La información tiene relación con la situación financiera (patrimonial) de la empresa y con la situación económica (resultados que pueden ser utilidades o pérdidas) obtenida en el transcurso de actividades del negocio en el primer caso y la obtenida en el transcurso del ejercicio económico en el segundo caso que va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Para obtener la información antes señalada, los hechos económicos y financieros que realiza una empresa se registran o se acumulan en los Estados Financieros en el ejercicio en el que ocurren utilizando para ello criterios o estándares internacionales que marcan la pauta de la calificación del elemento (responde a la pregunta Qué? pudiéndose tratar de un Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingreso o gasto), del momento de su reconocimiento (responde a la pregunta Cuándo?) y del importe a ser reconocido (responde a la pregunta Cuánto?).

Los estándares internacionales a los que nos referimos son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desarrolladas por la profesión contable a nivel mundial, que constituyen el lenguaje global de los negocios y que han cobrado fuerza por la necesidad de convergencia y uniformidad por el incremento de las inversiones en el mundo que exigen una transparencia y comparabilidad de la información financiera, al margen de la discusión de si la convergencia y la adopción a nivel mundial va por un camino sin inconvenientes.

Dichas normas establecen criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de transacciones o sucesos económicos que se reflejan en los Estados Financieros. Las NIIF están conformadas por el Marco Conceptual que suministra una base para el uso del juicio para resolver cuestiones contables, así como las NIIF propiamente dichas, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) aún vigentes, las interpretaciones de las NIIF (Comité de Interpretaciones de las NIIF: IFRIC) así como las interpretaciones de las NIC (Comité de Interpretaciones de las NIC: SIC).

A lo largo del tiempo las NIIF han ido evolucionando; antes privilegiaba como Base Fundamental al Costo Histórico y en los últimos años el Valor Razonable, es decir pasó de un enfoque de control (protección patrimonial) a uno de predicción.

Por otra parte es la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board: IASB)¹ un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation: IASCF). La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) es una Fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IASB.

El IASB tiene, entre otras, la responsabilidad completa de todos los asuntos técnicos incluyendo la preparación y emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera y los Borradores de las Normas, todos los cuales incluyen las opiniones así como la aprobación final de las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera.

También tiene la responsabilidad de publicar un borrador de la Norma sobre cada proyecto y normalmente publicar un borrador de exposición de todos los proyectos y publicar un documento a discusión para comentario público de los proyectos grandes. Normalmente forma grupos de trabajo u otros tipos de grupos especializados de asesoramiento para prestar asesoramiento sobre los principales proyectos.

Por su parte, IFAC (International Federation of Accountants) recomienda a sus miembros, entre ellos la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú la aplicación de las normas emitidas por el IASB. Asimismo la Junta de Decanos recomienda aplicarlas al Consejo Normativo de Contabilidad quien las oficializa.

El Consejo Normativo de Contabilidad² es el organismo de Participación del Sistema Nacional de Contabilidad que tiene a su cargo el estudio, análisis y emisión de normas, en los asuntos para los cuales son convocados por el Contador General de la Nación. El Consejo Normativo de Contabilidad se reúne dos veces al año, es presidido por un funcionario nombrado por el Ministro de Economía y Finanzas y es integrado por un representante de cada una de las entidades que se señala, los mismos que podrán contar con sus respectivos suplentes:

¹ <http://www.nicniif.org> visitado el 23 de abril de 2017.

² <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-decontabilidad/presentacion> visitado el 23 de abril de 2017.

- Un (1) representante del Banco Central de Reserva del Perú - BCR;
- Un (1) representantes de la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores - CONASEV;
- Un (1) representante de la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS;
- Un (1) representante de la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT;
- Un (1) representante del Instituto Nacional de Estadística e Informática - INEI;
- Un (1) representante de la Dirección General de Contabilidad Pública - DGCP;
- Un (1) representante de la Junta de Decanos de los Colegios de Colegios de Contadores Públicos del Perú;
- Un (1) representante de la Facultad de Ciencias de la Contabilidad de las universidades del país, a propuesta de la Asamblea de Rectores;
- Un (1) representante de la Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas.

Cabe señalar que en nuestro país en diversos Congresos Nacionales de Contadores Públicos del Perú se adoptaron acuerdos para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) según resoluciones:

- N° 39 del X Congreso de Lima en 1986 (NICS 1 a la 13);
- N° 12 del XI Congreso del Cusco en 1988 (NICS 14 a la 23) y;
- N° 1 del XII Congreso de Cajamarca en 1990 (NICS 24 a la 29).

El Consejo Normativo de Contabilidad, el 18 de abril de 1994, mediante Resolución N° 005-94-EF/93.01 oficializó la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptados en los Congresos antes mencionados; precisando que los estados financieros deben ser preparados cumpliendo las mencionadas normas. Sin embargo la realidad es que no se aplicaron en la práctica profesional.

Posteriormente el reconocimiento de las NIC no sólo se dio en el campo profesional, sino también en el campo legal, pues en el año 1997 la Ley General de Sociedades N° 26887, en su artículo 223°, estableció la obligatoriedad de que los estados financieros se preparen y

presenten de conformidad con las normas legales y los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

Por su parte, la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere la Ley General de Sociedades comprende sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS), oficializadas, y las normas establecidas por 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.

Cabe señalar que aun habiendo sido reconocidas las NIC (en su momento denominadas así) en el campo legal, la profesión contable seguía sin aplicarlas. Muchas veces nos preguntamos si sólo actuamos para evitar sanciones porque pareciera ser que tuvo que salir una Ley que impusiera sanciones por su no aplicación para que los contadores se vieran obligados a aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad NIC).

La Ley a la que nos referimos es la Ley N° 29720 publicada en junio de 2011 “Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales”, que en su Artículo 5° disponía³ que las empresas con ingresos o activos mayores a 3,000 UITs tienen la obligación de presentar sus EEFF anuales auditados; dichos estados financieros debían ser preparados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); posteriormente se emitieron algunas resoluciones de la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV antes CONASEV) que establecieron obligaciones por tramos de ingresos o activos anuales, habiendo quedado a la fecha como se señala a continuación:

- Empresas que cotizan en Bolsa bajo la supervisión de la SMV: NIIF completas emitidas por el IASB vigentes internacionalmente (“on Line”).

³ Cabe mencionar que con fecha 5 de abril de 2016, el Tribunal Constitucional publicó en su portal web: <http://www.tc.gob.pe/> la sentencia recaída sobre el Expediente N° 00009-2014-PI/TC, declarando FUNDADA la demanda de inconstitucionalidad interpuesta por más de cinco mil ciudadanos contra el artículo 5° de la Ley 29720 que obligaba a las empresas que no cotizan en bolsa, a auditar y presentar sus estados financieros a la Superintendencia Nacional del Mercado de Valores (SMV), promovido por empresarios que consideraron un sobrecosto a los desembolsos por honorarios a las sociedades de auditoría sobre información de empresas que no cotizan en la Bolsa. Sin embargo la obligación de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera sigue vigente para la profesión contable.

- Empresas con ingresos anuales o activos totales iguales o superiores a 30,000 UIT: NIIF completas.
- Empresas con ingresos anuales o activos totales menores a 30,000 UIT e iguales o superiores a 3,000 UIT: NIIF completas pero con postergación por tramos).
- Empresas con ingresos anuales o activos totales menores a 3,000 UIT: NIIF para PYMES.

En el Anexo 1 incluimos la relación de Resoluciones emitidas por el Consejo Normativo de Contabilidad que a la fecha hace suyas las Normas Internacionales de Información Financiera vigentes internacionalmente emitidas y aprobadas por el IASB como antes se explicó y que se encuentran disponibles en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas.

Cabe mencionar que la información que brinda la Contabilidad la hace mediante la emisión de los Estados Financieros. El International Accounting Standards Board (IASB, 2016) establece en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 Presentación de Estados Financieros que, “los Estados Financieros son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información” (párr. 7).

Asimismo el IASB (2016) indica en la citada NIC 1, que:

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad...los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. (párr. 9).

En dicha NIC 1, el IASB (2016) también señala que:

Un juego completo de estados financieros comprende:

- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;
- (b) un estado del resultado integral del periodo;
- (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;

(e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa. (párr. 10).

Por su parte en opinión del IASB (2016) en la NIC 1, el Estado del resultado integral, que es el que nos interesa para los fines de este trabajo de investigación, es:

El estado que contiene todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo:

- (a) en un único estado del resultado integral, o
- (b) en dos estados: uno que muestre los componentes del resultado (estado de resultados separado) y un segundo estado que comience con el resultado y muestre los componentes del otro resultado integral (estado del resultado integral). (párr. 81).

La información que contiene el estado del resultado integral es la siguiente:

Como mínimo, en el estado del resultado integral se incluirán partidas que presenten los siguientes importes del período:

- (a) ingresos de actividades ordinarias;
- (b) costos financieros;
- (c) participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación;
- (d) gasto por impuestos;
- (e) un único importe que comprenda el total de:
 - (i) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.
- (f) resultados;
- (g) cada componente de otro resultado integral clasificado por naturaleza (excluyendo los importes a los que se hace referencia en el inciso (h));
- (h) participación en el otro resultado integral de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación; y
- (i) resultado integral total. (párr. 82).

En los Resultados del periodo el IASB (2016) señala en la NIC 1 que:

Una empresa reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo en el resultado a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa. (párr. 88).

Algunas NIIF especifican las circunstancias en las que una entidad reconocerá determinadas partidas fuera del resultado del periodo corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el Marco Conceptual se excluyan del resultado. (párr. 89).

Otro resultado integral del periodo comprende partidas de ingresos y gastos que no se reconocen en el resultado del ejercicio. Al respecto el IASB (2016) menciona que:

Los componentes de otro resultado integral incluyen:

- (a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y la NIC 38 Activos Intangibles);
- (b) ganancias y pérdidas actuariales en planes de beneficios definidos reconocidas de acuerdo con el párrafo 93A de la NIC 19 Beneficios a los Empleados
- (c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
- (d) ganancias y pérdidas derivadas de la revisión de la medición de los activos financieros disponibles para la venta (véase la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición);
- (e) la parte efectiva de ganancias y pérdidas en instrumentos de cobertura en una cobertura del flujo de efectivo (véase la NIC 39). (párr. 7).

Como podemos apreciar, el Estado del Resultado Integral ha evolucionado a lo largo del tiempo (antes se conocía como Estado de Ganancias y Pérdidas), contiene de la misma manera que el anterior, los conceptos relacionados con los ingresos y gastos del periodo de la entidad pero adicionando los componentes de Otro Resultado Integral que es una partida

que forma parte del patrimonio (conocido como ingresos, gastos no realizados) y que describe el cambio en el patrimonio de una empresa que procede de transacciones distintas de aquellas que provienen de transacciones con los propietarios y están excluidos del resultado del periodo.

Hoy en día con los criterios de las NIIF, interpretar el resultado obtenido por una empresa se ha vuelto muy complejo y subjetivo por los enfoques distintos de medición y el cada vez mayor alejamiento del costo histórico y el uso intensivo del concepto de valor razonable que hace que se hayan incrementado las estimaciones contables tanto de las ganancias como de los gastos haciendo muy difícil que la contabilidad de una misma empresa arroje los mismos resultados si es elaborada por diferentes profesionales contables, de ahí que siempre se utilice el término “presentan razonablemente la situación financiera”.

De todo lo anteriormente expuesto se desprende que estamos frente a objetivos completamente diferentes, es decir la Contabilidad brinda información para la toma de decisiones a los inversionistas y a terceros utilizando estándares internacionales que brindan los criterios para analizar las transacciones y acumularlas al ejercicio en el que se realizaron mientras que la Tributación tiene por objetivo recaudar fondos para que el Estado cumpla con las tareas propias de atención de necesidades a sus ciudadanos creando tributos respetando los Principios Constitucionales que atienden a una manifestación de riqueza, en el caso particular, la renta calificada como tal expresamente en la Ley.

En ese sentido, se ha evidenciado en estos últimos años un progresivo grado de divergencia entre la utilidad contable y el resultado tributario que se viene manifestando desde la incorporación del Modelo de las NIIF en la elaboración de los Estados Financieros de las empresas en Perú; esta evolución está volviendo a poner sobre el tapete la discusión de las relaciones entre la Contabilidad y la Tributación sobre todo porque ya no resulta necesariamente pacífica la conclusión a la que se arribó años atrás (1975) en el Congreso Mundial de IFA que mencionamos anteriormente respecto de determinar la renta tributaria de las empresas partiendo del balance comercial, sin perjuicio de la existencia de normas específicas que la diferencien del balance fiscal, razón por la cual ante la falta de normas tributarias específicas prevalecen los principios contables.

Esta discusión se acrecienta porque la base imponible no está bien definida (no se ha definido el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia que es uno de los elementos esenciales del tributo) lo que ha originado que los contribuyentes, la SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial hayan recurrido a las NIIF abiertamente, parcialmente o no hayan recurrido a ellas en absoluto en los casos que debió hacerlo para determinar el impuesto o resolver los conflictos, por lo que hay una necesidad de mayor certidumbre de la base imponible; por otro lado la propia Ley del Impuesto a la Renta ha hecho remisiones expresas a las NIIF originándose una discusión sobre si las mismas son normas jurídicas o no como para remitirnos a ellas, ello sobre todo por el incremento de las estimaciones contables y subjetividad en el cálculo de las utilidades que generan que ciertas ganancias y gastos contables no se relacionen con la base imponible originando más diferencias entre el tratamiento contable y el tributario.

Antes de entrar al desarrollo de los temas de fondo, haremos un análisis previo de cuál es la fórmula que nuestra legislación del Impuesto a la Renta ha querido utilizar para determinar la Base Imponible ya que a raíz de la adopción del Modelo de las NIIF ha empezado a discutirse si lo que debe interpretarse es que es la contabilidad o el resultado contable es la base imponible del Impuesto, sobre todo cuando hacemos referencia a que el resultado contable es el punto de partida para la obtención de la renta neta imponible.

1.4. Interpretación de renta neta tributaria partiendo del balance comercial

Si bien es cierto, es claro que los objetivos de la Contabilidad y la Tributación son diferentes y el esquema de determinación del Impuesto a la Renta contenidos en la LIR no ha cambiado, hay un cuestionamiento referido a que como para determinar la renta neta tributaria de las empresas debemos partir del balance comercial, sin perjuicio de la existencia de normas específicas que la diferencien del balance fiscal, debe interpretarse que la base imponible es el resultado contable obtenido bajo NIIF, lo que originaría que la LIR estuviera expuesta a cualquier cambio que el IASB realizara a las normas contables.

Otros, sin embargo, consideramos que el resultado contable se utiliza solamente como un dato preliminar o solamente práctico para realizar la conciliación tributaria mediante

adiciones y deducciones a dicho resultado por las diferencias entre ambos tratamientos a fin de obtener la Renta Neta.

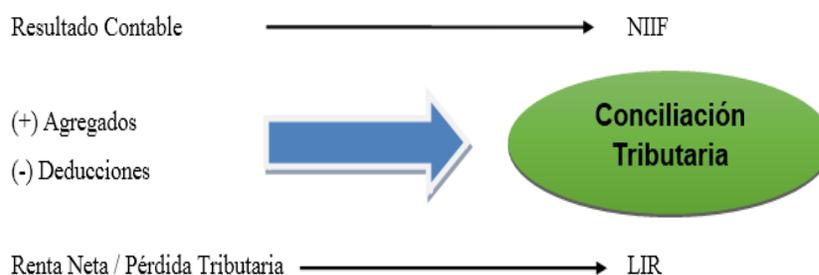
Al respecto, el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que:

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada. (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994).

Durante muchos años tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes hemos interpretado el artículo 33° antes mencionado como un mecanismo utilizado para obtener de forma práctica la Renta Neta, tal como se muestra en el siguiente gráfico:

Figura 1.1.

Conciliación entre el Resultado Contable y Tributario



Esta forma de calcular el Impuesto a la Renta nunca antes fue cuestionada y creemos que se inicia la discusión a raíz de la aplicación obligatoria de las NIIF lo que ha originado que para determinar dichas adiciones y deducciones los operadores tributarios debemos tener pleno conocimiento de las NIIF, no para que sea la base imponible sino para poder realizar los agregados y deducciones correctos en virtud de la aplicación de la LIR y así obtener la Renta Neta Imponible. Lo cierto es que el constante cambio de las normas contables obliga

a la permanente capacitación profesional de todos los especialistas tributarios, contadores y abogados y eso es lo que agrava la discusión.

Por otro lado, más allá del constante cambio de los criterios de las NIIF, al parecer hay una confusión respecto de si nuestro análisis pretende convertir el resultado contable en base imponible o no. Para confirmar nuestra posición, es decir que el resultado contable no es la base imponible en nuestra LIR ni es lo que pretendemos que se haga, encontramos que en opinión de Durán (2014) existen dos fórmulas para determinar la Base Imponible:

El Modelo denominado como “Sistema de Balance Único con correcciones”: 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 “base metodológica” para la determinación del IR Empresarial, sino que constituye Base Imponible del impuesto (entendida ésta 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. (p. 184)

Más adelante continúa:

El Modelo denominado como “Sistema de Balances Independientes” o “Doble Balance” 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 sometiéndolo 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 de “Balances Independientes” porque fácticamente hay un “Balance Tributario” que se construye, a partir del (pero independiente del) “Balance Contable”. (p.185)

En nuestro criterio, la fórmula que ha elegido nuestro legislador ha sido la del Sistema de Balances Independientes o Doble Balance entendido como forma de determinación del Impuesto a la Renta, que reconoce que desde un punto de vista metodológico, se utiliza el resultado contable como punto de partida práctico, luego se somete al análisis de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que la base imponible es la Renta Neta. Ello se desprende de

la forma de determinación plasmada por la propia Administración Tributaria en los PDT Declaración Anual del Impuesto a la Renta, el mismo que parte del Resultado Contable (bajo NIIF) y permite Adiciones y Deducciones (conciliación tributaria) a fin de obtener la Renta Neta, tal como se puede apreciar en el siguiente ejemplo:

Tabla 1.1.

Metodología de la determinación de la Renta Neta Imponible

PRUEBA SA

CALCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA
EJERCICIO GRAVABLE 2013
 (en Soles)

	Diciembre 2012	Diciembre 2013 al 09-03	Diciembre 2013	Variación	Tipo de Reparación	Ref.
Utilidad Neta	1.410.011	852.776	852.776	0		C
Participaciones de los trabajadores	-	-	-	-		C
Impuesto a la Renta	-	-	-	-		C
Utilidad antes de impuestos y participaciones	1.410.011	852.776	852.776	0		
Adiciones a la Renta Neta Imponible:						
Gastos inherentes a rentas exoneradas (GIRE)	147.032	199.979	199.979	-	Perm	III.1
Exceso de gastos de representación	58.113	-	-	-	Perm	III.3
Provisiones de vacaciones y bonos	278.326	700.694	689.972	(10.722)	T2012	III.4
Provisión de cobranza dudosa (PCD)	84.276	450.373	450.373	-	T2012	III.9
Provisión de cobranza dudosa (PCD) - Instrucción	-	27.814	27.814	-	Perm	III.9
Reparo por exceso de depreciación	5.262	3.857	3.857	-	T2012	III.10
Sanciones administrativas	154.010	383.799	383.799	-	Perm	III.14
Donaciones	-	7.000	7.000	-	Perm	III.15
Provisiones genéricas	755.835	23.487	23.487	-	Perm	III.18
Provisión de auditoría	-	11.250	11.250	-	T2012	III.19
Provisión por desvalorización de existencias	-	-	-	-	N/A	III.20
Provisiones estimadas en exceso	1.390	1.783	1.783	-	T2012	III.21
Gastos no deducibles (Docum. que no cumplen con RCP)	60.839	46.897	46.897	-	Perm	III.22
Gastos de ejercicios anteriores	2.821	65.425	65.425	-	Perm	III.23
IGV no Deducible	-	162.173	162.173	-	Perm	III.37
Costos del Drawback	-	-	-	-	N/A	III.38
Total Adiciones	1.547.905	383.799	2.073.809	(10.722)		
Deducciones a la Renta Neta Imponible:						
Ingresos exonerados	409.101	376.212	376.212	-	Perm	III.46
Vacaciones y bonos pagados durante el ejercicio	65.500	418.085	416.191	(1.893)	T2012	III.4
Deducción por recupero de provisión de cobranza dudosa (PCD)	49.252	-	-	-	Perm	III.9
Deducción por depreciación de activos fijos	-	-	-	-	Temporal	III.10
Deducción por amortización de intangibles	-	-	-	-	N/A	III.11
Deducción por reversiones de provisiones genéricas	-	-	-	-	N/A	III.18
Dividendos percibidos	-	-	-	-	N/A	III.33
Extorno de provisiones de ejercicios anteriores	-	1.390	1.390	-	T2010	III.34
Extorno de provisiones de ejercicios anteriores	5.600	47.248	47.248	-	T2010	III.34
Extorno de provisiones de ejercicios anteriores	-	2.816	2.816	-	T2010	III.34
Extorno de provisiones de ejercicios anteriores	-	1.098	1.098	-	T2010	III.34
Ingresos Devengados 2010, registrados 2011	21.227	56.470	56.470	-	T2010	III.43
Total Deducciones	550.681	903.319	901.425	(1.893)		
Renta Neta tributaria, del Ejercicio	2.407.235	333.256	2.025.160	(8.828)		

Asimismo, sostenemos que la razón de la existencia del Artículo 33° del Reglamento de la LIR no hace más que validar que el resultado contable no es la base imponible ya que reconoce que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias entre el tratamiento contable y tributario. Una interpretación en contrario no tendría cabida porque resultaría incongruente e inaplicable.

En consecuencia, se desprende de este análisis que nuestra Ley utiliza la fórmula de Balances independientes reconociendo que la contabilidad y la tributación son completamente diferentes puesto que tienen objetivos distintos. En ese sentido, en tanto los resultados contables del ejercicio constituyen sólo un dato referencial, carecerían de relevancia jurídica tanto la variabilidad de los principios, procedimientos, pautas, etc., que rigen la determinación del resultado contable, así como la naturaleza del órgano que establece dichos principios –entre otros– a nivel nacional o internacional.

Sin embargo, no podemos dejar de desconocer que a pesar de que sabemos que la contabilidad y la tributación tienen objetivos diferentes, los criterios contables (NIIF) son frecuentemente utilizados por los contribuyentes para llenar los vacíos dejados por la Ley del Impuesto a la Renta, quizás porque en el momento que entró en vigencia se entendían claramente y no necesitaban definición y ahora requiere de una actualización urgente teniendo en cuenta los intereses de la política fiscal del Estado. El hecho de haber utilizado los criterios de las NIIF ha originado controversias que han sido resueltas por SUNAT y el Tribunal Fiscal de manera inconsistente. Uno de los problemas es el originado por la falta de definición del criterio de imputación de ingresos y gastos denominado Devengado el que no permite la correcta determinación de la Base Imponible; el otro problema es el que se ha generado a raíz de la remisión de la propia Ley del Impuesto a la Renta a las normas contables.

A continuación analizaremos en detalle cada uno de los problemas antes mencionados.

1.5. Problemática de la Base Imponible en la Ley del Impuesto a la Renta

Como bien sabemos, el hecho imponible tiene cuatro aspectos; el aspecto objetivo o material que define el concepto de Renta, en este caso para empresas; el aspecto subjetivo que señala al sujeto del impuesto, el aspecto espacial que es la base jurisdiccional, y el temporal, que es el que define cuándo se devenga el Ingreso o el Gasto, en qué momento se reconoce el ingreso o el gasto. Es este aspecto el que si bien se encuentra en el Artículo 57° de la LIR, no define qué debe entenderse por devengado, siendo un aspecto sustancial del hecho imponible que está vinculado a la base imponible.

Ello ha originado que se usen las NIIF en materia tributaria en algunos casos abiertamente sin base alguna o se hayan utilizado bajo el argumento de estar contenidas en la Norma III, VIII o IX del Título Preliminar del Código Tributario.

En opinión de Ataliba (1987) cuando el hecho imponible corresponde rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria.

La configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento. (p. 78).

Más adelante continúa:

Pero el referirse a la hipótesis de incidencia nos permite llegar a la denominada perspectiva dimensional de la hipótesis de incidencia, denominada base imponible, o “(...) perspectiva mensurable del aspecto material, la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del *quantum debeatur*”.(p. 126).

La base imponible entonces consiste en cuantificar o medir (ponerle números) al hecho imponible, luego si no se tiene claramente definido uno de los elementos como es el criterio de imputación temporal del ingreso y del gasto, no se tiene toda la base imponible definida.

De acuerdo a lo señalado por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993 mencionado anteriormente, conforme al Principio de Legalidad, 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, menciona que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley entre otros.

Así, el principio de Reserva de Ley se encuentra establecido por la Constitución e implica la regulación de algunas materias, a cargo del Poder Legislativo a través de la Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, pueda realizar la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos.

Asimismo, el Tribunal Constitucional en su Expediente No. 2689-2004-AA-TC de fecha 20 de enero de 2006, ha señalado que el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

De otro lado, el Tribunal Constitucional (TC) ha señalado en su Expediente No. 2762-2002-AA/TC de fecha 30 de enero de 2003, que el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo.

Al respecto, el TC ha indicado en la Sentencia recaída sobre el Expediente No. 00042-2004-AI/TC del 22 de agosto de 2005, que la reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley pueda admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley.

De acuerdo a lo referido, Gamba (2012) señala que la reserva de ley en nuestro sistema constitucional tributario no es totalmente absoluta. Así, menciona que sería utópico señalar que la reserva de ley del artículo 74° de la Constitución exige absolutamente que toda la materia tributaria deba venir regulada por una norma con rango de ley (p.97).

Por otra parte, el mencionado expediente No. 2689-2004-AA-TC, indica que en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley-, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (Expediente N.º 2762-2002-AA/TC y N.º 3303-2003-AA/TC). El Tribunal Constitucional ha dicho que el grado de regulación o de densidad normativa de la base imponible y del hecho imponible es máxima, con lo cual no hay una renuncia.

En ese sentido, consideramos que si bien es posible delegar la regulación de ciertas materias tributarias a la Administración Pública, dicha delegación tendrá que estar regulada y se deberá otorgar bajo disposiciones señaladas por la norma con rango de Ley. Asimismo, deberá tener argumentos que justifiquen la delegación del Poder Legislativo.

En el presente caso, es cierto que por Ley se ha establecido el aspecto temporal del hecho imponible, lo podemos apreciar en la redacción del Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) que establece que:

A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Y en el penúltimo párrafo del citado artículo se indica que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos. Sin embargo no se ha definido qué debe entenderse por devengado (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

En el caso de Instrumentos Financieros Derivados, por ejemplo, el artículo 57° de la LIR ha señalado que:

Las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos:

1. Entrega física del elemento subyacente.
2. Liquidación en efectivo.
3. Cierre de posiciones.
4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
5. Cesión de la posición contractual.
6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

De lo anterior se desprende que para este caso en particular, el legislador no definió el término devengado a diferencia de los otros aspectos del hecho imponible.

También es cierto que si el criterio de devengado no está acompañado de una definición legal, ello no significa que estemos ante un problema de inconstitucionalidad ya que con una adecuada interpretación se puede atribuir una definición acorde con el marco constitucional. Sin embargo los pronunciamientos institucionales de SUNAT no son uniformes cuando se han referido a la definición del devengado, las Resoluciones del Tribunal Fiscal resuelven las apelaciones sobre el tema tomando en algunos casos el concepto de devengado contable, en otros casos el llamado “jurídico o tributario” que luego explicaremos y en otras tomando ambos criterios para elaborar un desarrollo distinto, es decir no estamos frente a un caso de adecuada interpretación ya que no hay uniformidad en los criterios de interpretación generando inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Al respecto es muy importante que las reglas de juego estén claras debido a que establecer el momento en el que debe entenderse ganada una renta o incurrido un gasto es lo que marcará la pauta del reconocimiento de los ingresos y gastos en un ejercicio gravable sujeto a imposición. Por otra parte esta situación se dificulta si tenemos en cuenta que la determinación de la Renta Neta Imponible no proviene del análisis de una sola transacción sino de un cúmulo de transacciones llevadas a cabo por la empresa durante todo un ejercicio económico.

Cabe señalar que revisando la Ley del Impuesto a la Renta también encontramos una serie de términos de origen contable que tampoco se han definido y tienen una gran relevancia en el gravamen de renta sobre las empresas, tales como Inventarios, Ingresos, Gastos, Costos, Depreciación, Amortización, Activo, Pasivo, Patrimonio, Costos de Producción y Costos Indirectos de Fabricación, entre otros. En ese sentido si el hecho imponible del Impuesto a la Renta que como impuesto periódico, se apoya en la Contabilidad porque parte del resultado contable que se obtiene en virtud de los criterios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera referencialmente para luego obtener la renta neta, cabe preguntarse si se debería recurrir a las NIIF para darle contenido a dichos términos utilizados en la LIR.

Al respecto es oportuno mencionar lo que señala Bravo (2003):

Debe advertirse que las normas del Impuesto a la Renta se sostienen 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 computables, 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.72)

En nuestro criterio es válido recurrir a las NIIF como conocimiento especializado y solamente para darle contenido a los términos no definidos en la Ley del Impuesto a la Renta cuando alude a nociones contables (existencias, activo fijo, costo, gasto, ingreso, devengado, etc.) en la medida que la propia LIR no establezca algo en contrario.

En sentido, contrario se pronuncia Gamba (2012):

Las normas contables y las interpretaciones del CNC, si bien pueden ser utilizadas como cualquier otro método de interpretación, sólo constituyen un método adicional, como podría ser la doctrina o la jurisprudencia, no debiendo prevalecer en todos los casos, por lo que el intérprete válidamente puede acogerse a cualquier otra interpretación que fluya del ordenamiento tributario, sobre la base de los principios tributarios y la finalidad de las normas tributarias. (p.224)

Si bien es cierto sostenemos que se puede recurrir a las NIIF como un método de interpretación, lo cierto es que al utilizarse otros como la doctrina y la jurisprudencia, lo cual es completamente válido y estamos de acuerdo en ese sentido, ninguna de ellas ha sido uniforme y no hay ninguna resolución de observancia obligatoria que sirva de base. Por otro lado es cierto también que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal en algunos casos se remiten automáticamente y completamente a las NIIF sin tener en cuenta los principios constitucionales ni el marco jurídico de la LIR, como veremos más adelante.

En ese sentido, para darle prioridad al uso de las NIIF en vía de interpretación en los casos de términos de origen contable no definidos por la LIR debemos demostrar además que el ordenamiento contable es también un ordenamiento.

Bravo (2016) en reciente publicación en internet⁴ donde indicó que si una norma tributaria hace alusión a una categoría contable y no desarrolla una propia acepción o concepto, el intérprete debe seguir un proceso interpretativo para construir el sentido de la norma, apelando para ello al propio ordenamiento jurídico y al conocimiento humano del que se dispone, por lo que existiendo el derecho contable y la contabilidad como disciplina científica, lo racional es recurrir a ellos para construir vía interpretación el sentido de la norma, y teniendo en cuenta que al ser una norma tributaria, esta debe interpretarse en consonancia con los principios constitucionales que disciplinan la potestad tributaria (capacidad contributiva, no confiscatoriedad, reserva de ley etc.).

Estamos de acuerdo con la opinión de Bravo en cuanto a que en el Perú sí existe el Derecho Contable debido a que las NIIF se incluyeron en el ordenamiento jurídico mediante la Ley General de Sociedades, están oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, son de plena adopción por la Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) para empresas

⁴ <http://clubdecontadores.com/las-normas-contables-las-fuentes-del-derecho/> visitado el 20 de mayo de 2017.

bajo su competencia y recientemente se empezaron a publicar en el Diario oficial El Peruano, lo que evidentemente las califica como norma jurídica porque ya integran el ordenamiento jurídico aunque en formación y con muchas aristas que mejorar. Por lo tanto hay un Derecho Contable y cuando los términos que utiliza la ley fiscal proceden del ordenamiento contable no cabe otra interpretación que la contable. Esto mismo sucedería por ejemplo cuando un impuesto grava los megahercios que un concesionario de telefonía celular ocupa en el espacio radioeléctrico, los términos se interpretan de acuerdo con el Derecho de Telecomunicaciones.

Sin embargo, el uso de las normas contables como cualquier disciplina especializada aun calificando como normas jurídicas debe ser para interpretar lo que pretende transmitirse a través de una norma tributaria, es decir no como fuentes del derecho sino como un supuesto de interpretación en tanto no exista una definición propia en la Ley del Impuesto a la Renta.

Teniendo en cuenta lo desarrollado anteriormente respecto de que podemos darle contenido a los términos no desarrollados por la LIR acudiendo a las normas contables (NIIF) en vía de interpretación como conocimiento especializado sin vulnerar el desarrollo jurídico de la LIR, podemos ensayar la fórmula de remitirnos al criterio contable del Devengado.

1.5.1. Criterio del Devengado desde la perspectiva contable

¿Qué es el devengado desde la perspectiva contable?. El IASB (2016) señala en la NIC 1 que:

Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual. (párrafos 27,28).

Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no solo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro a ficción de que, contablemente, sale del patrimonio de la sociedad el valor de todo bien o servicio que ésta recibe en el momento en

que lo recibe, aunque este instante no coincida con el del pago de la contraprestación. Lo mismo sucede respecto a las salidas de bienes o servicios; el valor de las mismas entra en el patrimonio cuando se verifica la salida del bien o prestación del servicio aún sin haberse cobrado.

En nuestro criterio, contablemente no hay un concepto unívoco de devengo; cada actividad económica tiene su propia naturaleza de cuya contemplación y tratamiento contable usual habrá de atribuirse la correcta imputación de los elementos de los estados financieros.

Según Mur (2003), el devengo contable involucra un acto de reconocimiento para lo cual se exige que sea probable que el beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa y que la partida tenga un costo o valor susceptible de ser medido confiablemente (costo histórico, valor razonable, valor neto de realización, valor presente, entre otros) (p.6).

El concepto de devengado está relacionado con los criterios para reconocer elementos en los estados financieros, de lo cual se derivará la capacidad de la información financiera para cumplir con el objetivo previsto para ella en el Marco Conceptual para la preparación de Información Financiera.

El Marco Conceptual define los elementos (ingresos, gastos, activos, pasivo, patrimonio) y algunas NIIF se refieren a la oportunidad del reconocimiento de Ingresos y Gastos como por ejemplo la NIC 11 Contratos de Construcción, NIC 18 Ingresos, NIC 23 Costos de Financiamiento, NIC 19 Beneficios de los Trabajadores, NIC 39 Instrumentos Financieros, NIC 41 Agricultura, entre otras (contienen criterios de reconocimiento y medición). En otros casos algunas NIIF sólo contienen criterios de medición.

Por ejemplo, si se cumplen las condiciones para reconocer un activo o un pasivo, se incorpora información relevante para que los usuarios puedan evaluar mejor las futuras entradas (activos) o salidas (pasivo) de efectivo a (desde) la entidad que informa. En tal sentido, aunque suene poco usual, el devengado no se limita a ser un criterio de "imputación de resultados"; más bien se trata de una metodología para reconocer cualquiera de los elementos de la situación financiera (activos o pasivos) o del rendimiento financiero (ingresos o gastos, incluyendo los que se presentan en el ORI (Otros resultados Integrales). Por lo tanto, devengado y reconocimiento están estrechamente relacionados.

En opinión de Mur (2003) admitiendo que existe un concepto de devengo ampliamente elaborado por la Contabilidad, que no se encuentra en lo absoluto divorciado de la noción jurídica, debemos considerar que los ingresos y gastos se devengan de acuerdo a los criterios elaborados por la contabilidad, siguiendo al efecto los criterios de las NIIF (p.6).

Respecto del momento de reconocimiento de Ingresos y Gastos desde la perspectiva contable pasamos a desarrollar los criterios que tomamos en cuenta:

Según el Marco Conceptual para la preparación de información financiera emitido por el IASB (2016):

(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 los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, 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 por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio (párr. 4.25).

La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. (párr. 4.29).

Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. (párr. 4.30).

Entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo aquéllas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que su conocimiento es útil para los

propósitos de la toma de decisiones económicas. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas. (párr. 4.31).

Asimismo, el IASB (2016) en el Marco Conceptual para la Información Financiera también señala la oportunidad del reconocimiento de ingresos y gastos y al respecto indica que:

Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- (a) sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta; y
- (b) el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. (párr. 4.38).

1.5.1.1. Reconocimiento de Ingresos

Respecto de los Ingresos el IASB (2016) señala en el Marco Conceptual que:

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o el decremento en los pasivos resultante de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor). (párr. 4.47).

Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos, por ejemplo el requerimiento de que los mismos deban estar acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento fijadas en el *Marco Conceptual*. Generalmente, tales procedimientos van dirigidos a restringir el reconocimiento como ingresos sólo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente. (párr. 4.48).

1.5.1.2. Reconocimiento de Gastos

Respecto de los gastos, el IASB (2016) también en el Marco Conceptual menciona que:

Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en los pasivos o decrementos en los activos (por ejemplo, la acumulación o el devengo de salarios, o bien la depreciación del equipo). (párr. 4.49).

Asimismo, el Marco Conceptual desarrolla los distintos momentos de reconocimiento de un gasto:

Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. No obstante, la aplicación del proceso de correlación, bajo este *Marco Conceptual*, no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo. (párr. 4.50).

Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, la plusvalía, las patentes y las marcas; denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas. (párr. 4.51).

Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos en el balance. (párr. 4.52).

Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge un pasivo derivado de la garantía de un producto. (párr. 4.53).

Como se puede apreciar, las normas contables han desarrollado ampliamente la definición de los elementos de los Estados Financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos) así como la oportunidad de su reconocimiento. Asimismo, además de lo desarrollado por el Marco Conceptual, existen condiciones específicas para el reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros, tales como las establecidas por ejemplo en la NIC 18 Ingresos, que desarrolla las condiciones para el reconocimiento de Ingresos en la Venta de Bienes y Prestación de Servicios, así como la NIC 11 para el reconocimiento de Ingresos por Contratos de Construcción, la NIC 2 para el reconocimiento de los Inventarios y en general, encontramos en el Universo de las NIIF, pautas para el reconocimiento y medición de los elementos por lo que se debe recurrir a la norma contable específica en el caso concreto a examinar o analizar.

En ese sentido, a los efectos de interpretar cuándo un ingreso o gasto o en general cualquier elemento de los estados financieros califica como devengado desde la perspectiva tributaria, debe en principio recurrirse a la concepción contable de la base del devengo que consiste en acumular las transacciones o hechos económicos en la contabilidad calificando el elemento, analizando las condiciones para su reconocimiento y utilizando un criterio de medición confiable, en el ejercicio económico en el que ocurren, en tanto la norma tributaria no contiene un concepto propio del mismo y siempre que se cumpla con los parámetros para los que fue creada la LIR.

Es evidente que el criterio contable sólo le da sentido a lo que el legislador quiso establecer pero dentro de su propio marco normativo, por lo que una vez entendido cómo se reconoce el ingreso y el gasto contable en cada caso y de qué forma se mide (costo histórico, valor razonable, costo amortizado, etc.), se deben tener en cuenta los criterios de costo computable, rentas gravadas (ganancias realizadas y rentas presuntas) y gastos no deducibles (como las estimaciones) que la propia Ley del Impuesto a la Renta determinan.

Claro está que en aquellos casos en los que la LIR expresamente establece algo en contrario, prevalece la norma tributaria, tal como lo ha señalado Bravo (2003) en el sentido siguiente:

Sin embargo, es claro que en determinados casos, como los regulados en los artículos 58° y 63° del TUO de la LIR, ingresos provenientes de la actividad de construcción o de la venta a plazos mayores de un año, la norma tributaria se aparta del criterio del devengado contable y establece sus propios alcances. (p. 71)

Así como lo hace también la LIR en el caso de los gastos al incluir requisitos adicionales al devengado como son el de causalidad, normalidad, razonabilidad, fehaciencia, entre otros como requisitos generales los que luego deben ser sometidos al filtro del cumplimiento de las reglas específicas de ser el caso; tal es así que en ciertos gastos se exige el pago para su deducción.

Por otro lado debemos señalar que esta interpretación no se ha seguido de manera uniforme ya que cuando revisamos Informes emitidos por SUNAT y Resoluciones del Tribunal Fiscal encontramos que no resuelven con un criterio similar, es decir definiendo el devengado desde la perspectiva contable sino también en algunos casos utilizan un criterio de devengo diferente conocido como “jurídico o tributario” (aunque el sólo hecho de incluir el término devengado en la LIR lo califica desde ya como jurídico también), el que pasaremos a comentar a continuación o ambos criterios para ensayar una fórmula diferente.

1.5.2. Devengo desde la perspectiva de la Jurisprudencia (devengado jurídico o tributario)

En opinión de Lara (2014):

La expresión “devengado contable” es una redundancia, puesto que el devengo es un concepto que sirve a los propósitos y finalidades de la contabilidad, cuales son la de cuantificar y reconocer con la mayor aproximación y fidelidad posible el momento en que las transacciones adquieren entidad económica con suficiente grado de certeza, de manera que se los puede mostrar en los estados financieros, y no necesariamente cuando las obligaciones se pagan o se cobran, sino un poco antes, cuando el pago o el cobro es inminente o probable, al punto que se lo puede reconocer y medir con fiabilidad. (p.305)

Posición con la que estamos plenamente de acuerdo; es decir el término Devengado es uno de origen contable sin discusión alguna.

Por su parte Bravo (2003), en su ponencia sobre la renta como materia imponible y su relación con la contabilidad señala que:

Para la doctrina tributaria, el principio del devengado requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de la renta, y que el derecho a dicho ingreso no se encuentre sujeto a condición que pueda tornarlo en inexistente, importando únicamente una disponibilidad jurídica pero no efectiva de la renta. (p.70)

Sin embargo, en esa línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF N° 466-3-97 de fecha 14 de mayo de 1997, recogiendo el desarrollo de devengado de los tratadistas argentinos García Mullin y Reig (doctrina tributaria).

Por otro lado Bravo (2014) comenta algo muy importante respecto de la divergencia entre el devengado “contable” y el “tributario” indicando que:

Debe revisarse tal diferencia por cuanto no existe en la Ley del Impuesto a la Renta indicación alguna que otorgue una caracterización distinta al devengado al menos en lo que a derecho de cobro se refiere, a diferencia de lo que ocurría con la legislación del Impuesto a las Ganancias vigente en la República Argentina en la época en la que el profesor argentino Reig comentaba los alcances del devengado en su obra El Impuesto a los Réditos; es decir la concepción del devengado jurídico desarrollado por dicho tratadista se basaba en lo ya contenido en su propia legislación asimilando el devengo con el derecho de cobro (p.255).

Este análisis de Bravo es muy importante ya que forma parte de la historia del término devengado que desarrollaron los tratadistas argentinos y es que provenían del análisis de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en Argentina.

Por su parte, la aplicación para efectos tributarios del devengado contable tampoco puede llevarnos al extremo de considerar a todo ingreso devengado contablemente como un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta ya que para que califique como tal debe encajar en la definición de Renta y atender cualquier limitación que le ponga la Ley, pero a decir verdad las pautas para su reconocimiento están bien definidas en las NIIF por lo que deberían ser de gran apoyo en la interpretación tributaria a fin de poder cumplir con imputar ingresos

y gastos en el ejercicio gravable al que corresponden las operaciones, máxime cuando se debe cumplir varias condiciones para su reconocimiento.

Estamos entonces ante el escenario en el que es evidente que el devengado no definido por la LIR debe ser analizado desde la norma que le dio origen y en ese sentido sabemos que es el contable. Es cierto que los contribuyentes somos testigos que en muchas oportunidades el Tribunal Fiscal utiliza el concepto de devengado jurídico, en otros casos la definición contable y en otros casos ambos desarrollos generando una definición propia que evidentemente confunde más de lo que aclara. También es cierto que comete muchos errores de interpretación al momento de definir el devengado que proviene de las NIIF (contable), sin embargo ello no es motivo para dejar de lado tal criterio y simplemente desestimarlo.

1.6. Problemática de la aplicación del criterio del Devengado Contable

Como mencionamos anteriormente, el hecho de no haberse definido en nuestra Ley del Impuesto a la Renta el concepto de devengado ha originado que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal hayan resuelto los casos en reclamación o apelación, en algunas oportunidades tomando en cuenta el criterio del devengado jurídico, en otras oportunidades el devengado contable y en otras tomando ambos criterios resultando un híbrido completamente inexplicable para cualquiera de los dos enfoques, es decir de manera inconsistente.

En este escenario, es válido preguntarnos qué hacer para que el contribuyente tenga las reglas de juego clara y tenga seguridad jurídica en la interpretación de las normas por parte del acreedor tributario.

Nuestra hipótesis consiste en demostrar que al ser el devengado un término de origen eminentemente contable se le debe dar contenido con los criterios de las NIIF por ser la norma origen, especializada y están insertas en el Derecho como Derecho Contable en la medida que se pase por el tamiz de lo que grava la Ley del Impuesto a la Renta dentro de los parámetros de capacidad contributiva y principios tributarios constitucionales.

Adicionalmente a estas razones, consideramos que en la actualidad el criterio del devengado contable (reconocimiento y medición) es un criterio utilizado por las empresas de

forma obligatoria en virtud de la adopción del Modelo de las NIIFs lo que obliga al administrador del tributo o al consultor tributario a tener un pleno conocimiento de la normatividad contable a fin de entender las diferencias entre ambos tratamientos.

Para analizar la problemática hemos dividido los Informes y Resoluciones del Tribunal Fiscal en tres tipos: a) Los que usan el criterio del devengado contable y las razones que dan para su utilización, b) Los que usan el criterio del devengado jurídico y las razones que dan para su utilización y c) Los que usan ambos argumentos así como las razones para su utilización y cómo debieron resolverse a la luz de nuestra hipótesis.

1.6.1. Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que usan el criterio del Devengado Contable

En la RTF N° 9518-2-2004 de fecha 7 de diciembre de 2004 se resuelve un tema de diferimiento de ingresos en el que se discute si las notas de débito emitidas en los ejercicios 1998 y 1997 por concepto de demora en el transporte de hidrocarburos a diversos clientes, debieron imputarse en el ejercicio en el que se devengó el gasto por el servicio de transporte en los ejercicios 1997 y 1996.

En dicha RTF se señala que los ingresos de tercera categoría se consideraran producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que si bien la Ley del Impuesto a la Renta menciona, no es definido expresamente por ella, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por “devengado” recurriendo al concepto que le otorga la doctrina contable ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse a los gastos.

Al respecto cabe mencionar que de la lectura de la Resolución no se encuentra ningún argumento para que el Tribunal recurra a la definición contable del devengado, utilizando directamente lo establecido por el Marco Conceptual, la NIC 1 y la NIC 18 Ingresos. Resuelve el caso indicando que de las notas de débito no se evidencia con claridad que la recurrente podía en los ejercicios 1996 y 1997 determinar en forma confiable los ingresos, careciendo de sustento lo alegado por la Administración Tributaria.

Si bien estamos de acuerdo con lo resuelto de fondo, hubiera sido interesante que el Tribunal indicara que acude a las NIIF en vía de interpretación por tratarse de la norma origen y la especializada, aunque sea evidente que lo hizo por dicha razón. Este es un caso en el que la contabilidad y la tributación respecto del devengado son coincidentes porque no excede el espíritu de la LIR.

En la Carta 086-2013-SUNAT de fecha 24 de mayo de 2013, ante la consulta de cuándo se debe reconocer el ingreso derivado de la transferencia de propiedad de vehículos nuevos para efectos del Impuesto a la Renta, SUNAT indica que el Artículo 57° de la LIR establece que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen y hace referencia que como no hay una definición, se utilizan los criterios contables de conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título preliminar del Código Tributario, en virtud del Artículo 223° de la Ley General de Sociedades y de reiterada jurisprudencia.

Sobre el tema de fondo explica que mediante Informe N° 085-2009-SUNAT en relación con los anticipos por las ventas de bienes futuros, se consultó cuándo debía reconocerse el Ingreso y se indicó que el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros señala que, con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Agrega que, según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo).

Por su parte indica que, el párrafo 14 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 – Ingresos establece que los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad;

- (d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Concluye indicando que de lo expuesto, se tiene que 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. Análisis con el cual estamos de acuerdo debido a que luego de haber usado el criterio de la NIC 18 se procede a pasarle el filtro de la LIR encontrando que no se transgrede y por ello se resuelve coincidiendo en este caso la contabilidad con la tributación.

En el INFORME N.º 062-2015-SUNAT de fecha 24 de abril de 2015, se plantea el supuesto de empresas fabricantes que comercializan sus productos a través de distribuidores exclusivos designados por zonas geográficas; en el que los fabricantes a través de tales distribuidores entregan ciertos productos a los minoristas en calidad de bonificación por volúmenes de venta, introducción de productos u otros parámetros, así como premios a los sujetos que luego de su evaluación cumplieron con las instrucciones de venta y/o exhibición de productos. Al respecto, se consulta si por el encargo que el fabricante hace al distribuidor, de entregar ciertos bienes al minorista en calidad de bonificación y/o premio, el distribuidor debe reconocer la mercadería recibida como ingreso afecto al Impuesto a la Renta entre otras consultas que para el presente trabajo de investigación no se tomarán en cuenta.

SUNAT señaló que para efectos de absolver la consulta materia del presente análisis, debe dilucidarse, en principio, si es que por el encargo que el fabricante hace al distribuidor, de entregar ciertos bienes al minorista en calidad de bonificación y/o premio, el distribuidor debe reconocer como ingreso afecto al Impuesto a la Renta los productos recibidos. Sobre el particular, indicó que el inciso a) del numeral 4.25 del Marco Conceptual para la Información Financiera define los Ingresos como 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 los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Explica que conforme a la definición consignada precedentemente, resulta claro que los productos recibidos por los distribuidores para ser entregados a los minoristas por encargo del fabricante, ya sea en calidad de bonificación o premio por encargo del fabricante, no tienen la naturaleza de ingreso para estas empresas distribuidoras por cuanto no suponen un beneficio económico suyo sino de sus minoristas. En consecuencia, los productos recibidos por los distribuidores para ser entregados a los minoristas por encargo del fabricante, ya sea en calidad de bonificación y/o premio, al no ser ingreso para dichas empresas, no constituirán para éstas rentas gravadas para efectos del Impuesto a la Renta.

En el citado Informe si bien es cierto usa la definición jurídica del devengado ya que hace mención a García Mullín, también es cierto que señala que debe considerarse que, según la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, 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 de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho y en base a este argumento utiliza las NIIF para responder la consulta.

En nuestra opinión y a pesar de haber utilizado ambas definiciones respecto del devengado utiliza el criterio contable para darle contenido llegando a la conclusión que en el caso consultado no se cumple la definición del elemento Ingresos en base a lo señalado en el Marco Conceptual, y si no califica contablemente como Ingreso no hace sentido analizar si califica como renta gravada, siendo otro caso en el que coinciden la contabilidad y la tributación dentro del marco legal de la LIR.

1.6.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que usan el criterio del devengado jurídico

En la RTF No. 06710-3-2015 del 10 de julio de 2015 el Tribunal Fiscal ha resuelto la materia controvertida referida a la deducción de gastos sin haber sido provisionados en el ejercicio 2005 recurriendo exclusivamente a la definición jurídica del criterio del devengado. Ha señalado que en reiterada jurisprudencia se ha indicado que toda vez que la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido el principio de devengado, resulta necesario definirla y menciona

la RTF N° 3557-2-2004 que estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Menciona la RTF N° 02812-2-2006 que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Respecto del reparo señala que no es correcto que todas las transacciones o hechos económicos se anoten en los registros contables previamente a la formulación de los estados financieros y concluir que el reconocimiento de un ingreso o gasto es consustancial a su registro contable, debido a que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que recoge el criterio del devengado aplicable para ingresos y gastos, no condiciona el devengo al requisito formal del registro contable. En esa línea señala:

Que en ese sentido, (...) los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputara el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que este sustentado en un comprobante de pago en el caso de que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable (RTF N° 6710-3-2015, 2015).

También menciona esta Resolución que para determinar la oportunidad de la deducción de un gasto debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho, criterio establecido por las RTFs. N°s 8534-5-2001 y 3741-2-2004.

Al respecto debemos señalar que esta Resolución desarrolla la definición jurídica del devengado ante un elemento de origen eminentemente contable como hemos explicado anteriormente y si bien es cierto resuelve acertadamente en el sentido de aclarar que no existe en la LIR ningún artículo que condicione la deducción del gasto devengado a su registro

contable es preocupante que generalice que un gasto es deducible en el momento de su utilización o provecho ya que este concepto dista mucho del criterio de deducción de un gasto desde la perspectiva contable y sin ir muy lejos tampoco coincide con el criterio jurídico. Es en nuestro criterio un error de interpretación dado que de un correcto análisis se confirmaría también nuestra hipótesis en el sentido que podemos darle contenido al criterio del devengado con el uso de las NIIF en la medida que no transgreda el espíritu de la LIR, pudiendo haber sido coincidente en este caso la contabilidad con la tributación.

En la Carta N° 035-2011/SUNAT del 22 de marzo de 2011 SUNAT ante la consulta respecto al tratamiento tributario que debe darse a los comprobantes de pago que sustentan servicios prestados en el ejercicio anterior para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, ratifica lo resuelto por el Informe N° 044-2006 SUNAT en su segunda conclusión que indica que el gasto es deducible independientemente del hecho que el comprobante de pago con el cual se pretende sustentar el gasto incurrido hubiera sido emitido con retraso y del motivo que hubiera ocasionado tal retraso.

En su desarrollo señala que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57° del TUO de la Ley del IR, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Agrega que esta norma será de aplicación analógica para la imputación de gastos.

Sobre el principio del devengado, indica que Reig señala que ingreso devengado es, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

Asimismo, García Mullín indica que tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles.

En tal sentido, indica el Informe, considerando que el servicio materia de consulta ha sido prestado en diciembre del 2004, en atención al principio del devengado recogido por el TUO de la Ley del IR, el gasto respecto a dicho concepto se considera que corresponde al ejercicio 2004; independientemente a la fecha en que fuera emitido el comprobante de pago.

Es decir, utiliza la definición del devengado jurídico de los tratadistas argentinos y no la definición contable, aunque en este caso coincidimos con el resultado ya que desde la perspectiva contable también somos de la opinión que el gasto se devengó en el 2004, siendo también otro caso en el que contabilidad y la tributación también coinciden en el análisis del devengado. Lo destacado de este Informe es que se zanja una discusión sobre si el comprobante de pago debe ser emitido en el ejercicio del devengo.

Sobre el mismo tema (gasto devengado sustentado con un comprobante de pago), SUNAT recientemente emitió los siguientes Informes:

Informe No. 004-2017-SUNAT/5D0000 de fecha 20 de enero de 2017, en el que la Administración Tributaria señaló que no es exigible para determinar la renta neta imponible de la tercera categoría, 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.

Informe No. 005-2017-SUNAT/5D0000 de fecha 20 de enero de 2017, donde la Administración Tributaria ha concluido que 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.

Señala también que 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.

Si bien es cierto estos Informes no tienen relación con el sustento contable o jurídico del devengado, lo importante de mencionarlas es que se zanja la discusión de que los gastos son deducibles en el ejercicio de su devengo (adicionalmente hay que tener en cuenta los requisitos generales y específicos para su deducción según lo establecido en la LIR) independientemente de la fecha de emisión del comprobante de pago, así como acepta que

los gastos devengados no contabilizados se pueden deducir vía conciliación tributaria (declaración jurada).

Sin embargo, no entendemos porqué complica la situación SUNAT al establecer que los contribuyentes deben rectificar la declaración jurada si los comprobantes de pago son emitidos o recibidos con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en el que se devengó el gasto. No estamos de acuerdo en que el Informe contemple una regla no establecida en la LIR como lo es la oportunidad de emisión de un comprobante de pago.

1.6.3. Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que usan el criterio del devengado contable y jurídico al resolver

En la RTF N° 6387-10-2012 de fecha 26 de abril de 2012, el caso materia de controversia consistió en determinar si se había devengado el gasto por servicio de auditoría financiera por la parte del servicio consistente en las visitas preliminares efectuadas en el ejercicio 2002.

Al respecto el Tribunal Fiscal indicó que debía aplicarse el criterio del devengado contable al mencionar en su desarrollo a la NIC N° 1; luego en el siguiente párrafo señala el criterio del devengado jurídico o tributario desarrollado por Reig y también menciona la RTF N° 8534-5-2001 del 19 de octubre de 2001 que establece que de acuerdo a su naturaleza, los servicios de auditoría, se encuentran supeditados a un resultado, generando deudas por resultado que se verificará cuando se presente el informe o dictamen correspondiente al servicio de auditoría realizado, el cual, a su vez, permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como el de cumplir con informar su situación financiera y económica auditada respecto del año anterior a los usuarios de dicha información, entre otros.

Resolvió considerando que en aplicación del criterio de devengado y en virtud de la RTF N° 8534-5-2001, el gasto por servicio de auditoría es deducible en el ejercicio 2003 cuando se culmine el servicio ya que es en ese ejercicio que recién obtendrá el Informe de auditoría y con ella la posibilidad de emplearlo para los fines pertinentes.

En ese sentido, también se ha pronunciado en las RTFs N°s 11362-1-2011; 13136-8-2010 entre otras.

Al respecto debemos mencionar que este es un claro ejemplo de remitirse al devengado contable, al jurídico y resolver algo diferente a ambos criterios. Desde la óptica del devengado contable, el gasto se reconoce en la oportunidad que ocurre y si se trata de un gasto que tiene una duración en el tiempo, se debe reconocer conforme se avanzó ese servicio ya que está perfectamente incurrido y debe ser debidamente informado por el prestador del servicio; la norma tributaria no contempla nada en contrario ni se transgrede ningún principio constitucional por lo que sería plenamente aplicable este criterio en tanto no desnaturaliza el espíritu de la Ley. Lo que tiene sentido en el caso de la empresa prestadora del servicio de auditoría financiera quien en aplicación de la NIC 18 Ingresos ha reconocido el ingreso por el servicio de auditoría por el grado de avance ya que en ese mismo sentido ha reconocido los costos del servicio incurrido, los mismos que sometió a tributación tanto como pago a cuenta del Impuesto a la Renta como en la determinación anual del Impuesto. Si se hubiera aplicado el criterio contable del devengado correctamente estaríamos frente a otro caso en el que coinciden la contabilidad y la tributación.

Es cierto que muchas empresas han seguido este criterio vertido en las RTFs antes mencionadas pero no porque estén de acuerdo con el supuesto análisis del devengado contable que hace el Tribunal Fiscal sino porque sería muy oneroso interponer reclamos, apelaciones o irse hasta el Tribunal Fiscal para lograr que se entienda que el devengado contable no se analiza de esa forma, dada la reiterada jurisprudencia; por lo que utilizan la figura de calificarla como una diferencia temporaria; es decir adicionan el gasto devengado en el ejercicio y lo deducen en el ejercicio en el que se cuenta con el Informe de Auditoría.

Por otra parte, llama poderosamente la atención que la resolución que introdujo este criterio (RTF N° 8534-5-2001), sin mayor análisis señaló que para determinar la oportunidad de la deducción debía determinarse en qué momento se daba la utilización o provecho (ni del devengado contable ni del tributario se desprende este análisis), o será que se quiso traer el análisis aplicable al IGV?. Al parecer se menciona en la resolución que el análisis se deriva del criterio del devengado contable pero no es así como lo acabamos de explicar; quizás al ser una rama del Derecho altamente especializada se debía recurrir a la opinión de especialistas a fin de desarrollar correctamente la definición.

Tampoco estamos de acuerdo en que se trate a los Informe de Auditoría Financiera como un servicio de resultados como sí lo podría ser un servicio de fabricación por encargo por ejemplo ya que sería un contrato que consiste en la elaboración o transformación de una materia, siendo este un contrato con obligaciones de resultados en el que tiene un valor preponderante el resultado final del servicio. Resulta muy importante que los servicios se analicen dependiendo del sector y teniendo conocimiento pleno del negocio para poder evaluar con objetividad el hecho económico o la transacción llevada a cabo.

En la RTF N° 1203-2-2008 de fecha 30 de enero de 2008, se discute el diferimiento de ingresos sustentado en boletas de venta emitidas en el año 1999 y 2000 en las que se consignaron los conceptos de Cuota Inicial por venta de terreno y venta de terreno respectivamente, reconociéndose el ingreso en la fecha de suscripción del contrato de compra venta de los terrenos que fue en el año 2000.

El Tribunal Fiscal para resolver el caso materia de controversia señaló que resultaba necesario definir qué debe entenderse por “devengado” para así determinar cuándo o en qué momento se debían reconocer los ingresos como obtenidos. Para tal efecto se remite al tratadista argentino Reig desarrollando el devengado jurídico, luego en el siguiente párrafo señala que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del devengado y se remite al Marco Conceptual y a la NIC 1 referida a la Presentación de Estados Financieros para luego desarrollar la NIC 18 Ingresos en la venta de bienes desarrollando las condiciones que se deben cumplir para su reconocimiento.

Luego recurre al artículo 1529° del Código Civil señalando que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero, siendo que conforme al artículo 949°, la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario.

Finalmente resuelve que como quiera que la Minuta de Compra Venta establecía que el vendedor se obligaba a entregar en venta real y enajenación perpetua el terreno y ya se establecía un monto, en la fecha que recibió la cuota inicial se podía determinar el objeto de la transacción, las partes intervinientes y el precio de la misma por lo que queda configurada

la operación de venta; asimismo indica que a nivel contable se podía establecer el monto de los ingresos, costos y la certeza respecto de los beneficios de la transacción puesto que ya había recibido más del 20% del precio total.

Evidentemente que si se hubiera tomado en cuenta el criterio contable del devengado, se hubiera recurrido a la NIC 18 y de haberse cumplido todas las condiciones para su reconocimiento como Ingreso por Venta de Bienes, se hubiera considerado ingreso devengado en el año 1999 sólo si en ese año se transfirieron los riesgos y beneficios del terreno antes aludido.

En la RTF N° 20290-1-2011 del 6 de diciembre de 2011 se establece:

Que estando a que en el referido contrato (...) se ha pactado la venta en términos FOB, esto es, que los riesgos de la pérdida que puedan sufrir los bienes se mantuvo hasta que la mercadería sea colocada a bordo de la nave, en el Puerto del Callao, lo que según se observa de las facturas mencionadas, de las DUA's, órdenes de embarque y los documentos denominados "Bill of Ladings" (...) ocurrió con fechas 13 y 20 de enero de 2004; en esas fechas se transfirieron los riesgos y beneficios de la recurrente al comprador.

Establece que en ese sentido, los ingresos por tales operaciones no podían ser reconocidos ni considerarse como devengados en el mes de diciembre de 2003, toda vez que según la citada NIC 18, las condiciones para ello, entre ellas, la transferencia de riesgos, recién ocurrió en el mes de enero de 2004; análisis con el que estamos de acuerdo y en este caso también la contabilidad y la tributación coinciden.

Sin embargo, en el desarrollo de la resolución el Tribunal Fiscal sustenta su posición también en la definición doctrinaria de devengo citando a Reig y García Mullin. Cabe señalar que cuando se remite a las NIIF en vía de interpretación menciona a la reiterada jurisprudencia tales como la RTF N° 8534-5-2001, RTF N° 00467-5-2003, RTF N° 03994-4-2006 en las que se indicó que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio del devengado.

En el Informe N° 184-2013/SUNAT de fecha 2 de diciembre de 2013, se señala en relación a la determinación de la renta de empresas constructoras que la doctrina asimila el método de imputación de rentas previsto en el inciso b) del artículo 63° en mención al método del devengado; sobre el cual el Marco Conceptual para la Preparación y presentación de los

Estados Financieros señala que los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo). Sobre el particular, la Norma Internacional de Contabilidad N.º 11 (NIC 11), Contratos de Construcción utiliza los criterios establecidos en el Marco Conceptual antes citado, con el fin de determinar cuándo se reconocen en la cuenta de resultados los ingresos ordinarios y costos producidos por el contrato de construcción; es decir, desarrolla sus disposiciones sobre la base, entre otros, del principio del devengado.

Para este desarrollo SUNAT refiere que el criterio de devengado para empresas constructoras ha sido desarrollado por autores como: Aguilar Espinoza, Henry. Beneficios e Incentivos Tributarios. Editor Entrelíneas S.R.Ltda. Lima, 2008. Pág. 32, Román Tello, Patricia. “Reconocimiento de Ingresos de las Empresas de Construcción”. En: Revista Actualidad Empresarial N.º 223. Segunda Quincena – Enero 2011, Instituto Pacífico. Págs. I-13 e I-14, Giribaldi Pajuelo, Giancarlo. “El Impuesto a la Renta en los contratos de obra con el Estado”. En: Revista Gestión Pública y Desarrollo N.º 20 –Marzo 2009. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C. Págs. A-8 y A-9.

También menciona la RTF N.º 9257-5-2001 y señala que se alude a que en dicho inciso se establece el criterio de lo devengado al disponer la obligación de asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos. Además, menciona que diversos autores argentinos señalan que el método que contempla su legislación para el caso de construcciones [inciso b) del Artículo 74º de la Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina], consistente en asignar a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos [método similar al previsto en el inciso b) del artículo 63º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú] se encuadra dentro del sistema de lo devengado.

Asimismo menciona a REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1991. Págs. 748-749, JARACH, Dino. Impuesto a las Ganancias. Editorial Cangallo SACI. Buenos Aires, 1980. Págs. 241-243, FERRETI, Carlos. Ganancias de la Tercera Categoría. Ediciones Errepar. Buenos Aires, 1989. Págs. 84 y 85.

Por otra parte considera que de conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, 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. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

De otro lado, indica que cabe tener en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 223° de la Ley N.° 26887, Ley General de Sociedades (publicada 9.12.1997, y normas modificatorias), 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; habiéndose precisado en la Resolución N.° 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Al hacer referencia a la NIC 11 señala que es la norma que prescribe el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción, es decir, de la distribución de los ingresos de actividades ordinarias y los costos que cada uno de ellos genere, entre los periodos contables a lo largo de los cuales se ejecuta. Versión 2013 aprobada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 053-2013-EF/30 (publicada el 11.9.2013).

Es en este Informe donde podemos darnos cuenta que no hay un criterio uniforme y pareciera ser que cuanto más sustento se coloca es porque se tienen muchas dudas de cuál podría ser el argumento legal para remitirnos a las NIIF y si se uniformizara el criterio en el que se recurre a ellas para darle contenido a un concepto no definido por la LIR sería válido en la medida que al pasar por el filtro no transgreda ni lo establecido por ella ni el espíritu para la que fue creada.

En la RTF No. 13866-3-2010 del 5 de noviembre de 2010, al resolver el caso de si un gasto era deducible en el ejercicio 2004 o 2005 debido a que el comprobante de pago se había emitido en el 2005 habiendo la recurrente deducido el gasto en el 2004 siendo que la

Administración Tributaria argumentó que como se trataba de un gasto por servicios de resultados éste debió deducirse en el ejercicio 2005, el Tribunal toma como base legal el inciso a) del artículo 57° de la LIR indicando que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación analógica para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma.

Señala que en ese orden de ideas, debe definirse qué se debe entender por “devengado” dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende establecer la oportunidad en que deben imputarse los gastos a un ejercicio determinado, es así que acto seguido hace referencia a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 1, sobre Revelación de Políticas Contables en el que se indica que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

A continuación menciona a Reig señalando que el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere, correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

También cita a García Mullin que señala que tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándoseles deducibles cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles, de lo que se desprende que el hecho sustancial generador del gasto se origina al momento en que la empresa adquiere la obligación de pagar, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo.

Asimismo menciona que el Tribunal en reiteradas resoluciones ha señalado que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a

esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Resuelve en favor de la recurrente argumentando que en el caso de servicios de asesoría y capacitación de personal, estos servicios eran prestados interdiariamente con retribución mensual a pagarse una vez concluido el ejercicio por lo que existía certeza respecto a la obligación de pago producto de los servicios que le fueron brindados así como sobre la cuantía de ella, siendo que la prestación de servicios ni el pago estaban sujetos a condición alguna que impidiera o difiriera su concreción en dicho ejercicio, consecuentemente, en él se produjo su devengamiento, contrariamente a lo sostenido por la Administración en el sentido de que los resultados del servicio brindado a la recurrente se emplearía una vez concluidos éstos, lo que no se desprende del contrato y no pudo demostrar.

En esta Resolución notamos que nuevamente el Tribunal Fiscal recurre a los dos criterios de devengado, en esta oportunidad resuelve en base al devengado jurídico siendo que por esta vez coincidió con el contable pero con argumentos diferentes. Desde la perspectiva contable, los gastos se reconocen en el ejercicio en el que se incurren siempre que puedan ser medidos confiablemente. Como quiera que en este caso el gasto de asesoría mensual tenía pactado un importe de retribución mensual y efectivamente se venía prestando mes a mes era evidente que se debía reconocer mensualmente independientemente de la fecha de emisión del comprobante.

Como se puede apreciar, los Informes de SUNAT y las Resoluciones del Tribunal Fiscal no han resuelto de manera consistente los conflictos generados al analizar el criterio del devengado y darle contenido, creando inseguridad jurídica en los contribuyentes. Si todas las Resoluciones e Informes antes mencionados hubieran partido de la premisa que al ser un término de origen contable no definido, en vía de interpretación debíamos recurrir al Derecho Contable por ser la materia especializada y se hubieran analizado correctamente, no se hubieran generado tantas incongruencias en las conclusiones ni resoluciones. En estos casos estamos ante casos en los que recurriendo a las NIIF para interpretar el concepto de devengado no se transgrede la LIR al pasar el filtro antes aludido siendo coincidentes el tratamiento contable y tributario.

En ese sentido, podemos afirmar que las NIIF sirven de parámetro interpretativo insertadas al día de hoy en el derecho contable por lo que las normas contables son normas jurídicas, pero su función no es la de crear tributos. Sin perjuicio de lo antes indicado, la construcción de sentido producto de la interpretación, debe tener en cuenta los principios constitucionales aplicables a la potestad tributaria. No existe un devengado contable y uno tributario, el devengado es uno sólo. El tamiz por el que debe pasar el criterio del devengado es el de verificar si es respetuoso del principio de capacidad contributiva, entendiendo que un ingreso devengado hoy en día no supone necesariamente una riqueza real o tangible en la fecha de su reconocimiento.

A continuación desarrollaremos el otro problema detectado por el uso de las NIIF en materia tributaria y cómo debemos enfrentarlo.

1.7. Problemática de la remisión expresa de la LIR y su Reglamento a las NIIF

La Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento reconocen en algunos casos a las NIIF para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta haciendo una remisión expresa a las mismas. Veamos a continuación cuáles son los casos.

El Artículo 20° de la LIR referido al Costo Computable señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

El penúltimo párrafo establece que se debe entender por costo computable de los bienes enajenados, 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.

El último párrafo indica que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por:

1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Por otra parte la Primera disposición Final del D.S. N° 134-2004-EF de fecha 4 de octubre de 2004, establece que debe entenderse que la mención a costos indirectos de fabricación o construcción a que se refiere el numeral 3 del Artículo 20° de la Ley, corresponde al concepto de gastos de producción indirectos señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias.

El Artículo 21° de la LIR indica que tratándose de la enajenación, redención o rescate cuando corresponda, el costo computable se determinará para el caso de inmuebles, si es que 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. Cuando los contratos de arrendamiento financiero correspondan a una fecha posterior, el costo computable para el arrendatario será el costo de adquisición, disminuido en la depreciación.

Por otra parte el Artículo 41° de la LIR establece que 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.

El Artículo 44° de la LIR señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría en su inciso e) las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Por otro lado, el Reglamento de la LIR en su Artículo 11° inciso j) referido a las normas supletorias señala que 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 su Reglamento.

De lo anteriormente descrito se desprende que la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento han establecido remisiones expresas a las normas contables, tanto para el costo indirecto de fabricación en alusión a la NIC 2 como al término costos posteriores contenidos en la NIC 16 así como en general para la determinación del costo computable de bienes y servicios en lo que no se oponga a la Ley ni el Reglamento.

Cabe señalar que esta última remisión tiene además de los problemas que mencionaremos a continuación, el problema de transgresión al principio de legalidad ya que estableció por la vía reglamentaria un costo computable de bienes y servicios siendo que la LIR sólo contempla el costo computable de bienes.

En los casos descritos anteriormente debemos tener en cuenta el principio de Reserva de Ley que se encuentra establecido en la Constitución e implica la regulación de algunas materias, a cargo del Poder Legislativo a través de la Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, para que pueda realizar la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos.

En ese sentido, el que la LIR nos remita a las normas contables a diferencia de lo desarrollado en el punto anterior, en el que por la vía de la interpretación le damos contenido a los términos no definidos por la ley utilizando el criterio de las NIIF pasando por el tamiz de lo que establece la propia norma tributaria; en este caso se usan las NIIF para determinar el Impuesto a la Renta, originando en muchos casos que el criterio de renta gravada o gasto realmente incurrido teniendo en cuenta los principios constitucionales y la capacidad contributiva de la empresa queden al margen del análisis.

Ello sin entrar en la discusión legal con justa razón, de si la remisión se refiere a los estándares contables internacionales o al derecho contable peruano ni si se refiere al derecho contable vigente en el Perú en la fecha de la incorporación en la LIR de las normas modificatorias o el existente en cada ejercicio gravable, que seguro será materia de otro trabajo de investigación. Lo cierto es que en la medida que estén contenidos en la propia LIR gozan de legalidad y es en ese sentido que vamos a desarrollar los problemas que se han detectado bajo esa remisión con la finalidad de proponer alguna recomendación.

1.7.1. NIC 2 Inventarios y el costo indirecto de fabricación (capacidad normal)

Según el IASB (2016) en la Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios, la distribución de los costos de producción indirectos fijos se debe efectuar sobre la base de la capacidad normal de producción establecida por la gerencia de acuerdo con su propia realidad y con las circunstancias que afecten sus niveles de producción. Los costos de producción indirectos fijos que no se atribuyan al costo de las existencias por niveles anormalmente bajos de producción se deben reconocer en los resultados (Costo de Ventas) (párr. 13).

Ello significa que puede haber una parte del costo indirecto de fabricación fijo que afecte resultados del ejercicio (costo de ventas) sin que se haya vendido el Inventario que se ha fabricado, pero desde el punto de vista tributario no se establece si ese tipo de gasto sería uno deducible, sin embargo en aplicación de la Primera disposición Final del D.S. N° 134-2004-EF que establece que debe entenderse que la mención a costos indirectos de fabricación o construcción a que se refiere el numeral 2 del Artículo 20° de la Ley, corresponde al concepto de gastos de producción indirectos señalado en la Norma Internacional de

Contabilidad relacionada con las Existencias, sería deducible, al margen de la discusión de la remisión legal o no que hace la LIR a las NIIF.

1.7.2. NIC 16 Propiedad, planta y equipo y el término costos posteriores

El IASB en la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo califica como Costos Posteriores a ciertos componentes de algunos elementos de inmovilizado material (activo fijo) que pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida del avión. Ciertos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. En estos casos la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de las partes que se sustituyan se dará de baja en cuentas. A esto le llamamos Bajas por Reemplazos de componentes.

Asimismo, una condición para que algunos elementos de inmovilizado material continúen operando, (por ejemplo, los aviones) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de inmovilizado material como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Esta figura conocida también como Mantenimientos mayores u Overhaul.

Es decir, de lo anteriormente descrito se desprende que para la NIC 16, los costos posteriores corresponden a Bajas por Reemplazo de componentes y a Mantenimientos mayores (Overhaul) además de cualquier otro desembolso que hagan que se cumpla con la definición de Propiedad, Planta y Equipo.

Este análisis complica la aplicación de los artículos de la Ley del Impuesto a la Renta que hacen referencia al término costos posteriores ya que estaría aceptando implícitamente

que la componetización de los activos tiene efectos tributarios y se deben tratar como la norma contable lo establece.

Al respecto de Propiedad, Planta y Equipo, la NIC 16 considera que los componentes de un activo cuyo costo es significativo se deprecian por separado y podrían tener vidas útiles diferentes y métodos de depreciación distintos. Desde el punto de vista tributario se genera la disyuntiva de si tal tratamiento tendrá efectos tributarios dado que la LIR no menciona nada al respecto. Por el contrario hace referencia al costo computable como costos de adquisición o producción mas no se refiere a estimados, sin embargo se encuentran dos posturas al respecto, lo que requiere evidentemente una posición.

Una interpretación literal del inciso b) del Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta apuntaría a que los elementos determinantes para que una depreciación sea aceptada es que esté contabilizada y no exceda el porcentaje máximo de depreciación establecido en la tabla para cada unidad del activo fijo (el subrayado es nuestro y se entiende que calculado sobre el costo de adquisición, producción o valor de ingreso al patrimonio).

En nuestra opinión cuando la Ley se refiere a la depreciación de cada unidad de activo se debe entender que no se aceptaría la componetización de los elementos de un activo fijo, por otro lado sostenemos esto dado que se deprecia un activo fijo sobre la base del costo de adquisición o fabricación o el valor de ingreso al patrimonio si fuera un activo transferido a título gratuito, dado que ese es el costo computable que establece la LIR; en cambio desde el punto de vista contable la asignación del costo a los elementos o componentes de los activos fijos resultan siendo estimados y sobre esa base se deprecian.

Ello significa que la comparación entre la depreciación contable y la depreciación tributaria no se hace por componente sino por cada activo y así se verifica si la depreciación financiera excede la depreciación tributaria aceptada por unidad de activo.

Para evitar interpretaciones que resulten contingentes debemos señalar que la Cámara de Comercio de Lima remitió una carta a la SUNAT con fecha 15 de noviembre de 2013, formulando siete consultas todas referidas al Activo Fijo debido a las dudas que se han generado sobre todo en las empresas que han implementado por primera vez las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): aplicación del concepto de valor residual,

componetización, costos posteriores, entre otros y hasta la fecha de emisión del presente trabajo aún no ha sido respondida.

Por lo antes expuesto somos de la opinión que cuando se modificó la LIR (julio de 2012 mediante el Decreto Legislativo N° 1112) y se cambió el término “Mejoras” por “Costos Posteriores” remitiéndonos al concepto de las normas contables, no se analizó con profundidad dicha modificación ya que de haberlo hecho, ya se hubiera respondido esta Carta mediante la emisión de un Informe de la SUNAT porque resultaba sencillo explicar que en cumplimiento del artículo 40° de la LIR, debíamos aplicar el concepto de costos posteriores de la norma contable pertinente; vale decir, era aplicable el concepto de Baja por Reemplazos de los componentes de los bienes calificados como activos fijos, en cuyo caso se estaría aceptando que el tratamiento contable de la componetización, aún con la estimación de los componentes que conforman una unidad de activo, sería válido también para efectos tributarios.

Somos conscientes que enfocar el análisis desde esta óptica no sería lo correcto por lo que nuestra interpretación a la luz de la LIR es que los costos posteriores a los que se refiere la Ley son sólo aquellos casos de desembolsos posteriores que originan que el activo incremente su vida útil, mejore su rendimiento, en general cumpla con la definición de activo fijo (inmovilizado material) de la norma contable, vale decir (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 esperan usar durante más de un ejercicio.

En otras palabras el término Costos Posteriores en la Ley del Impuesto a la Renta está referido únicamente al término Mejoras que desapareció de la norma contable. Ello corroborado con el ejemplo que se incluyó en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°1112 que sustentó el cambio de la terminología y sólo hizo referencia a este caso. Es necesario por lo tanto que se modifique la LIR en el sentido que crea conveniente el legislador pero aclarando la posición que deben tomar los contribuyentes.

1.7.3. Costo Computable de Bienes y Servicios y la remisión a las NIIF:

Más allá del problema de Legalidad que mencionamos anteriormente, es nuestro interés demostrar que esta remisión podría hacer que el objetivo que persigue la Ley del Impuesto a la Renta no se consiga y por el contrario, se distorsione.

Podría el intérprete de la LIR entender que podría llenar el vacío de todo lo referido al Costo Computable de Bienes y Servicios remitiéndose a las NIIF y olvidando que el Artículo 11° hace la precisión de su uso en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley ni en el Reglamento entendiéndose que si no está expresamente señalado en la norma tributaria sería válida la aplicación de la norma contable.

Por ejemplo se podrían presentar los siguientes casos:

- Considerar que como la LIR no ha mencionado el término Valor Residual y contablemente se deprecia sobre la base del costo de adquisición menos el Valor Residual, también lo haría para efectos tributarios olvidándose que en la LIR está establecido que el costo computable es el costo de adquisición, producción o valor de ingreso al patrimonio y que esa es la base de la depreciación tributaria.
- Considerar que los Costos por Desmantelamiento o Reposición tienen efecto tributario porque forman parte del costo del activo en la norma contable y la LIR no ha tomado en cuenta esos conceptos, olvidando al igual que en el caso anterior el concepto de costo computable definido en la LIR.

Por lo antes expuesto somos de la opinión que el legislador revise la LIR en cuanto a las remisiones a la normatividad contable corrigiendo los problemas detectados y haga las modificaciones pertinentes a fin que los contribuyentes tengamos seguridad jurídica y el Estado obtenga los recursos necesarios en la medida de la real capacidad contributiva de las empresas.

Finalmente sabemos que el reconocimiento de ingresos y gastos con las actuales tendencias de las NIIF complicarán aún más el análisis del devengado contable y de la remisión de la LIR a las normas contables por lo que los que participamos tanto en la determinación del Impuesto a la Renta como en la absolución de consultas y en la resolución de las controversias debemos uniformizar nuestros criterios, ya que de lo contrario los

problemas de inseguridad jurídica irán en aumento en perjuicio tanto de los contribuyentes como del Estado mismo.

En el siguiente Capítulo desarrollaremos esas nuevas tendencias y cómo enfrentarlas a la luz de la hipótesis que hemos desarrollado en el presente trabajo.



CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DEL CRITERIO DEL DEVENGADO

2.1. Tendencias actuales de las NIIF y la problemática originada en materia de devengado contable

Diversos rubros de los estados financieros y operaciones están siendo afectados respecto a los cuales se requiere repasar los lineamientos tributarios que resultarían aplicables a situaciones que involucran el criterio del devengado contable (definición del elemento, reconocimiento y medición) tales como la definición del elemento llamado Activo, la definición de activo fijo, los componentes del costo, su depreciación, la definición de activos intangibles, el reconocimiento de los ingresos, el costo de los inventarios, entre otros.

La preocupación se acentúa por la evolución de la contabilidad encaminada a privilegiar el valor razonable en detrimento del costo histórico, por lo que aun llegando al consenso de aceptar que el reconocimiento y medición de un ingreso o gasto debe analizarse bajo el enfoque del devengado contable en la medida que no haya disposición expresa en contrario en la LIR, es que se están presentando casos que están creando incertidumbre en relación con las implicancias tributarias que podrían suscitar los cambios contables por efecto de la adopción de NIIF.

Los criterios de las NIIF contienen formas de medición como flujos futuros traídos a valor presente, valores netos de realización, valores razonables, entre otros, que son estimaciones que distan de los criterios de costo histórico que privilegia la LIR; en la contabilidad podemos encontrar conceptos como ganancias no realizadas, estimaciones de gastos (provisiones) que tienen un grado de subjetivismo inevitable tales como Estimaciones para Cobranza Dudosa, Provisión por Litigios, garantías sobre ventas, depreciaciones, amortizaciones, pérdidas por deterioro, entre otros.

Como quiera que nuestra posición ampliamente desarrollada en este trabajo, consiste en que ante la ausencia de la definición del criterio de devengado en la Ley del Impuesto a la Renta, lo que origina un problema en la determinación de la Base Imponible, debemos

recurrir a las NIIF en vía de interpretación porque están incorporadas al ordenamiento jurídico en el Derecho Contable siempre que se respeten los principios constitucionales y lo establecido en la propia Ley; no es menos cierto que desde el punto de vista metodológico partiendo del Resultado Contable que se ha obtenido en función de los criterios de las NIIF, la conciliación tributaria se ha convertido en una labor muy difícil de realizar dado que tenemos que analizar el devengado de cada operación o transacción a fin de estar seguros que nuestra determinación es correcta.

A continuación desarrollaremos algunos de los problemas aún no resueltos recurriendo a las NIIF en vía de interpretación:

2.2. Problemática de la Definición de los elementos de los Estados Financieros:

2.2.1. Definición del elemento Activo:

Analicemos la definición del Activo: Tradicionalmente el Activo incluía los bienes y derechos de propiedad de la empresa por lo que el activo giraba en torno a la idea de propiedad y a su costo histórico. Ello suponía que no podrían integrar el activo los bienes que la empresa utilizase en un régimen de arrendamiento financiero, de los que no tuviese la propiedad jurídica. Frente a este criterio de inclusión en el Activo de los bienes, el Marco Conceptual para la preparación de Información Financiera según el Modelo NIIF incorpora la idea de que formarán parte del activo los bienes y recursos controlados por la empresa, lo que supone que el fundamento de la pertenencia al activo estará en la capacidad de usar y explotar un bien por cualquier título y no en la propiedad jurídica del mismo. Además para ser tratado como activo, el recurso debe proporcionar beneficios económicos, atributo diferente al concepto contable que antes primaba. Ello origina una diferencia sustancial entre el concepto tradicional y el actual.

En este escenario deberíamos pensar que cuando entró vigencia nuestra Ley del Impuesto a la Renta, estuvo pensada en el criterio de propiedad y costo histórico (capacidad contributiva). Si seguimos el análisis desarrollado en el punto anterior tendríamos que partir de la premisa que el resultado contable que metodológicamente utilizamos para llegar a

determinar la renta neta tendría que excluir en la conciliación tributaria la depreciación y cualquier otro gasto incurrido de aquellos activos que desde la óptica tributaria no califican como tales, por ejemplo el caso de un Contrato de Arrendamiento que califica como Financiero para los fines de la contabilidad y se registran contablemente como activo de la empresa y se deprecian; es claro que no califican como activo para efectos tributarios porque para ello la única forma de sustento del costo computable sería que existiera un costo de adquisición que no existe (con la excepción del tratamiento especial dado por el Decreto Legislativo N° 299 que regula el Arrendamiento Financiero).

La otra alternativa sería que nuestra Ley del Impuesto a la Renta evolucione y analice si desde la óptica de política fiscal le es conveniente a sus fines mantener esa postura o crear su propia definición.

2.2.2. Definición del elemento Activo Fijo y Depreciación:

El término Activo Fijo ha quedado desfasado ya que han desaparecido de las normas contables por términos como Propiedad, Planta y Equipo, Inversiones Inmobiliarias, Activos no corrientes mantenidos para la venta, que no tienen un desarrollo en la LIR.

Este desfase está originando una serie de interpretaciones que deben ser resueltas cuanto antes para evitar contingencias tributarias importantes en las empresas cuando sean sometidas a un procedimiento de fiscalización.

En nuestro criterio el análisis debería ser el siguiente: Entender que cuando entró en vigencia la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador al referirse a Activos fijos o permanentes se refería a lo que así denominaba la Contabilidad a los Inmuebles, Maquinaria y Equipo que utilizaban las empresas para llevar a cabo sus actividades del giro del negocio. Con el correr del tiempo ese abanico se fue abriendo en el Modelo de las NIIF separando los conceptos que antes estaban incluidos en la partida contable antes mencionada, a un criterio basado en el destino de los bienes; es así que si el destino de los bienes es para ser usado por la propia empresa calificarán como Propiedad, planta y equipo y se registrarán por los criterios establecidos en la NIC 16; si el destino de los bienes es para ser vendidos después de haber sido usados o alquilados calificarán como Activos No Corrientes disponibles para la venta y

se registrarán por los criterios de la NIIF 5 y si los Inmuebles se destinan para ser alquilados a terceros calificarán como Inversiones Inmobiliarias en virtud de la NIC 40.

Una vez entendida esa clasificación debemos considerar al rubro de Propiedad, Planta y Equipo como un sinónimo de la referencia a activos fijos en la Ley del Impuesto a la Renta teniendo un especial cuidado en encontrar las diferencias entre el tratamiento contable y tributario que analizaremos más adelante (elementos del costo, valor residual, componetización, depreciación, revaluación, deterioro, etc) y que el entenderlo nos servirá para realizar una correcta conciliación tributaria.

Respecto de los activos no corrientes disponibles para la venta así como las Inversiones Inmobiliarias debemos señalar que le debemos pasar el tamiz de la Ley del Impuesto a la Renta como si se tratara de un activo fijo y sólo si se cumplen las condiciones para que sean calificados como tal desde la óptica tributaria, los gastos relacionados serán deducibles y los ingresos gravados cuando se vendan.

Por ejemplo si se tratara de un Inmueble y en cualquiera de los dos casos, al no hacer mayor distinción la Ley respecto de esta clasificación, sería calificado como Edificios y Otras Construcciones sujeto a una depreciación lineal del 5% anual, sin embargo habría que tener en cuenta que sólo procedería la depreciación a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, por lo que si no se usaron aún no habría depreciación tributaria. También habría que recordar que en el caso de inmuebles no aplicaría el requisito de que la depreciación esté contabilizada y podría ser deducida en la conciliación tributaria. Por el contrario si se tratara de bienes muebles, estaríamos frente a un impedimento de la deducción de la depreciación ya que el inciso b) del Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exige el requisito de su contabilización para la deducción y la NIIF 5 establece que tales bienes no se deprecian, por el contrario se muestran a su Valor Razonable.

Por otro lado este análisis pierde fuerza si tomamos en cuenta que en el Informe N.º 124-2010-SUNAT/2B0000 de fecha 31 de agosto de 2010, se ha concluido que para fines del Impuesto a la Renta, dentro de la expresión “edificios y construcciones” deben entenderse comprendidas las edificaciones propiamente dichas y toda construcción, obra de arquitectura o ingeniería que tienen como características su fijeza y permanencia, ésta última asociada a

una vida útil relativamente extensa, similar a la que corresponde a un edificio, no se destinan para la venta en el curso normal de las operaciones de una entidad, y se utilizan en el proceso de producción o comercialización o para uso administrativo y que están sujetas a depreciación (el subrayado es nuestro), excepto terrenos. Y según la NIC 40 y la NIIF 5, los bienes no se deprecian, se muestran a su valor razonable por lo que dicha depreciación no sería aceptada en el caso de Inmuebles, siendo elementos que quedarían en el aire en la LIR.

Como se podrá notar en este caso urge una actualización de la Ley del Impuesto a la Renta ya que de quedarse como está originaría problemas con la interpretación de la intención del legislador y lejos de darle seguridad jurídica al contribuyente podríamos originar contingencias tributarias incalculables.

2.2.3. Disminución del costo computable de los activos fijos por aplicación de las NIIF:

Asimismo, por efectos de la Adopción de las NIIF en las empresas puede resultar que los activos fijos disminuyan su costo financiero y resulten ser menores al costo computable (tributario), en dicho escenario las Compañías han optado por no incluir una deducción tributaria por la depreciación tributaria del costo histórico porque no se encuentra contabilizada en el ejercicio. Cabe señalar que la SUNAT publicó el Informe N° 025-2014-SUNAT de fecha 28 de febrero de 2014 en el que ha concluido, a raíz de la consulta formulada de si en los casos en que por 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), lo siguiente:

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.

Al respecto debemos manifestar nuestro total desacuerdo con el desarrollo del Informe mencionado anteriormente ya que de su análisis se desprende que la Administración Tributaria olvida que la propia Ley del Impuesto a la Renta establece que el costo computable de los bienes está conformado por su costo de adquisición el que además a partir del ejercicio 2013 debe estar sustentado en un comprobante de pago, en ese sentido no puede argumentar que porque existe el requisito de la contabilización para que la depreciación sea deducible, se tome como base el costo financiero reducido del activo fijo que no es el que corresponde al costo computable para fines tributarios.

Por tal motivo urge que la Ley del Impuesto a la Renta derogue ese requisito que tanto perjuicio y complicaciones está ocasionando a las empresas, requisito que no hace sentido si hemos confirmado que nuestra Ley utiliza la fórmula de balances independientes, es decir que la ley tiene sus propias normas y la contabilidad también. Incluir requisitos contables como estos en una norma tributaria no hace más que perder de vista la intención de lo que el legislador pretende gravar olvidándose del principio de capacidad contributiva.

Un análisis en el sentido de lo que venimos desarrollando en este trabajo indicaría que las empresas en estos casos debieron deducir mediante la conciliación tributaria vía declaración jurada, la depreciación que le correspondía al activo fijo partiendo de su costo computable para efectos tributarios. Corresponde derogar el requisito de la contabilización de la Ley para que no tengamos Informes de SUNAT ni resoluciones del Tribunal Fiscal que tergiversen el sentido de lo que contiene la norma tributaria.

Es preciso recordar que ante la situación inversa en la que por efectos de la Adopción de las NIIF las empresas incrementaron el costo financiero de sus activos fijos, SUNAT se pronunció en el Informe N° 134-2015-SUNAT de fecha 23 de setiembre de 2015 en el que indicó lo siguiente:

Tratándose de casos en que por aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera N.º 1 (NIIF 1) el valor de los activos fijos sufren un incremento en el costo histórico inicial, se obtenga una nueva vida útil y una variación en la tasa de depreciación financiera, para efectos del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de dicha revaluación no será considerado para el cálculo de la depreciación.

En este caso, SUNAT sí toma en cuenta el costo computable del activo fijo y la tasa máxima de depreciación establecida en el Reglamento de la LIR lo que origina que nos preguntemos por qué no utilizó el mismo criterio en el caso anterior.

2.2.4. Definición del elemento Activo Intangible y su amortización.

A continuación hemos seleccionado el presente tema porque deseamos analizar cómo se le ha dado en la jurisprudencia contenido al término Activo Intangible y a la forma de amortización.

Conforme a lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. En el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Por otra parte, el inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la LIR (RLIR), señala que para la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la aludida ley, se tendrá en cuenta que el tratamiento previsto en este inciso respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes y, no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la anotada ley.

Asimismo, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que:

Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software) (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994).

En relación a las normas glosadas, podemos señalar que (i) como regla general que no es deducible la amortización de activos intangibles, poniendo de ejemplo a las llaves, patentes, marcas, entre otros (ii) excepcionalmente, resultará deducible la amortización de activos intangibles de duración limitada, los cuales serán descritos por el Reglamento y a su vez el Reglamento señala que los activos intangibles de duración limitada son aquellos que tienen “vida útil limitada” enumerando algunos ejemplos como patentes, derechos de autor, entre otros, y (iii) se considerarán activos intangibles de duración limitada, aquellos cuya vida útil esté limitada por ley o por su propia naturaleza.

Como se desprende de lo anterior no encontramos una definición de activo intangible y también encontramos una contradicción en los ejemplos de intangibles que no se admiten la amortización como las patentes pero también mencionada como ejemplo de activos intangibles de duración limitada. Entendemos por la jurisprudencia que ha resuelto sobre el tema (RTF N° 11209-1-2009, 11549-2-2016) que se debe verificar si la patente posee vida útil limitada o no. Así mismo debemos interpretar que la vida útil del activo intangible se mide por ley o por su propia naturaleza, siendo que en la mayoría de casos debemos analizar la situación en concreto.

Sobre la definición del Activo Intangible, debemos indicar que si bien la Ley de Impuesto a la Renta y su Reglamento se refieren a que el activo intangible de duración limitada podrá ser reconocido como costo o gasto por el contribuyente y que su vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, la legislación tributaria no ha recogido una definición sobre qué debemos entender por “activo intangible”. Así tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal en función de lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que dispone que en lo previsto en este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se le opongan ni desnaturalicen, han recurrido a las Normas Contables, específicamente a la NIC 38 a fin de definir al activo intangible.

La SUNAT (Informes Nos. 022-2007-SUNAT/2B0000 del 23 de enero de 2007 y 040-2007-SUNAT/2B0000 de fecha 8 de marzo de 2007), ha señalado que de acuerdo con el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, un activo calificará como

intangible, cuando cumpla los siguientes requisitos: i) identificabilidad, ii) existencia de beneficios económicos futuros y iii) control sobre el recurso en cuestión.

Asimismo, indica que en relación con el requisito sobre la identificabilidad, el párrafo 12 de dicha NIC 18 menciona que un activo satisface dicho criterio cuando:

- Es separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación, o;
- Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Por otra parte, en cuanto al requisito sobre la existencia de beneficios económicos futuros, cabe señalar que el párrafo 17 de la NIC 38 indica que el mismo se dará por cumplido cuando el activo sea capaz de generar beneficios económicos, los mismos que pueden traducirse en los ingresos ordinarios por ventas o prestación de servicios.

Respecto al requisito de mantener el control sobre el activo, el párrafo 13 de la NIC 38 indica que una entidad controlará un determinado activo, siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios (Informe N° 040-2007-SUNAT, 2007).

Sin embargo aun recurriendo a la definición de la NIC 38 debemos mencionar que se comete un error muy frecuente al considerar a todo Intangible como si fuera un Activo Intangible olvidando que lo primero que se debe verificar al momento de analizar la operación es si ese Intangible generará beneficios económicos futuros, se puede medir confiablemente, se han transferido riesgos y beneficios y se tiene control sobre el mismo para luego analizar si cumple con las condiciones para su definición como Activo Intangible establecidos en la NIC 38. Por ejemplo, se comete el error de calificar a una Base de Datos como Activo Intangible, a una Licencia Antivirus, a una Licencia de Office, etc. cuando siendo Intangibles no cumplen con los criterios para su reconocimiento como Activo debiendo considerarse como Gastos.

Por otra parte el hecho de no tener definido el Activo Intangible en la LIR y darle contenido con las normas contables, en particular con la NIC 38 puede traer más complicaciones en la actualidad ya que por ejemplo en una reorganización de empresas, no

todos los activos intangibles se reconocen en un contrato sobre todo cuando se compra una empresa en cuyo caso pueden estar incluidos un sinnúmero de intangibles tales como: Acuerdos de no hacer, listas de clientes, acuerdos de permanencia, derechos de uso, licencias de funcionamiento de planta, entre otros. En este escenario, nos preguntamos cómo podría la empresa separar la distinta gama de activos intangibles adquiridos en cuyo Contrato únicamente aparece un valor total de la transacción; podrá amortizar los activos intangibles de duración limitada que pueda identificar? Y el costo computable que se debe tener en cuenta? Está sustentado en un solo comprobante de pago y por el valor total.

Con la entrada en vigencia de la NIIF 16 de Arrendamientos emitida por el IASB (2016) que regirá a partir del 1 de enero del 2019, se considerará que los Arrendamientos se tratarán como un derecho de uso, ¿dicho derecho calificará como Activo Intangible? Ya que evidentemente Activo Fijo no lo será. ¿Se podrá amortizar?

Urge en consecuencia que se revise la LIR sobre todo en este término a fin de evaluar las consecuencias de darle contenido por la vía de la interpretación utilizando las normas contables o decidir definirla en la propia legislación.

Otro punto que se discute alrededor del tema de los Activos Intangibles es la amortización de dichos activos intangibles y el requisito del precio pagado, debido a los múltiples Informes de SUNAT y jurisprudencia sobre el tema que pasaremos a analizar muy brevemente porque no es materia de análisis del presente trabajo de investigación.

Al respecto, el Informe de SUNAT No. 017-2011-SUNAT/2B0000 de fecha 22 de febrero de 2011, realiza una interpretación literal sobre el tema y señala que de la lectura de las normas de la LIR y su Reglamento, se hace expresa alusión a la expresión “precio pagado”, por lo cual la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada estará sujeta a que el precio haya sido pagado previamente al enajenante.

De igual manera, la Carta 041-2011-SUNAT/200000 de fecha 15 de abril de 2011 indica que como se aprecia, según la normatividad del Impuesto a la Renta, para que un activo intangible de duración limitada sea deducible para la determinación de dicho Impuesto es necesario que el referido activo sea adquirido (“pagado”).

Asimismo, el Informe No. 88-2011-SUNAT/2B0000 de fecha 15 de julio de 2011 señala que la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada estará sujeta

a que el precio haya sido pagado previamente al enajenante”; por lo cual debe entenderse que no procede la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada obtenido a título gratuito.

Cabe mencionar que el Tribunal Fiscal, en la RTF No. 11549-2-2016 de fecha 14 de diciembre de 2016 menciona que la Administración Tributaria reparó al contribuyente la amortización realizada en el periodo 2001, debido a que consideró que el pago de los activos intangibles se realizó en los periodos 2002 y 2003 conforme lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Así, el Tribunal señaló que cuando la Ley del Impuesto a la Renta en su inciso g) del artículo 44° hace referencia a precio pagado por activos intangibles de duración limitada, debe entenderse como la contraprestación a cambio de la transferencia de propiedad definitiva de tales activos intangibles, sin que establezca como requisito para su amortización, que el precio esté totalmente cancelado.

Asimismo, se mencionó que a diferencia de los bienes del activo fijo tangible, donde la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles (aquellos de naturaleza inmaterial) el tratamiento es distinto pues en principio no se permite su deducción, no obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza y que sean comprados de terceros, no aportados (RTF's No. 00639-4-2010 y No. 11209-1-2009).

En la RTF No. 10942-3-2016 de fecha 24 de noviembre de 2016 el Tribunal mencionó que la Administración Tributaria realizó el reparo por amortización de intangibles señalando que no estaba acreditado el valor o costo de adquisición del intangible y no se había demostrado el “pago del precio”.

Así, en relación al segundo fundamento del reparo, que señala que no se ha demostrado el pago del precio por la adquisición del intangible, el Tribunal Fiscal, concluyó que por el término “precio pagado” debe entenderse que la adquisición del activo intangible sea a título oneroso, se debe admitir la deducción del gasto o su amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación

de pago, independientemente, de la oportunidad en que el pago se produzca y que una interpretación literal del término “precio pagado” por “precio efectivamente desembolsado” o “precio cancelado” implicaría que, mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguno, a pesar que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas, lo cual supondría una contravención al principio de causalidad.

En ese sentido, podemos señalar que si bien la Administración Tributaria consideró que “precio pagado” debe entenderse de manera literal como efectivamente desembolsado, salvo excepciones, es importante tener en cuenta los últimos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, los cuales afirman que cuando la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia al “precio pagado” por la adquisición de intangibles de duración limitada cuyo monto es amortizable, no se debe entender que se exija que el total del valor de compra se encuentre pagado -entiéndase cancelado- a fin de poder efectuar la deducción correspondiente.

Creemos que si bien es cierto el Activo Intangible se está utilizando en la generación de renta gravada, se desprende de la LIR que independientemente que el gasto (amortización) se haya devengado y se cumpla con el criterio de causalidad, también fluye de la norma legal un requisito específico para la deducción de ese gasto en particular que está constituido aunque no nos guste a los contribuyentes, por el precio pagado del activo intangible. En ese escenario lo que se hace evidente es que más allá de la interpretación de la definición, también se analice si ese requisito debe mantenerse en la LIR o se redacte de tal forma que todos lo podamos interpretar en un mismo sentido.

2.3. Problemática del Reconocimiento de Ingresos y Medición:

2.3.1. Ventas al crédito con intereses implícitos

Con relación a los Ingresos por Ventas al crédito que se promocionan sin intereses, según la NIC 18 Ingresos emitida por el IASB (2016), se debe reconocer contablemente un interés implícito en el importe descontado de todos los cobros futuros utilizando una tasa de interés imputada para su actualización. Es decir un Ingreso el día de hoy por la venta del bien, pero

los intereses se reconocen como Ingreso conforme se van devengando en el lapso del tiempo del crédito otorgado al cliente, siempre que el descuento sea importante. Desde el punto de vista tributario no se establece norma particular por lo que se genera la incertidumbre si se debe seguir el tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos. Cabe señalar que dicha operación estaría sustentada en un comprobante de pago que hace mención a la venta del producto solamente y nos preguntamos si la formalidad del comprobante impediría tributariamente reconocer el mismo criterio de devengado contable.

Al respecto debemos señalar que este es un caso que tiene hasta tres formas de interpretación, la primera alegando al criterio del devengado jurídico que prevalece la oportunidad del derecho de cobro según los tratadistas argentinos Reig y García Mullin que haría que se devengue el ingreso en la fecha de firma del Contrato de Compra Venta con entrega en propiedad del bien por el valor de venta pactado.

Una segunda posición que podría ser utilizando el criterio de devengado contable sin filtros, haría que se interprete que el ingreso por la venta del bien se reconocerá en la fecha de transferencia de riesgos y beneficios que impliquen ya no tener el control del bien, que se tenga a seguridad que los beneficios económicos fluirán a la empresa y se puede medir confiablemente el ingreso y el costo. El importe a reconocer como Ingreso será el valor de venta que se obtenga de la aplicación de la fórmula de valor presente de los pagos a recibirse en el futuro; la diferencia entre este valor y el valor de venta ofrecido al cliente serán los intereses implícitos que tendrían que devengarse como ingresos a lo largo del tiempo del crédito, aunque el comprobante de pago se haya emitido por el valor de venta total.

Una tercera posición, sería la de aplicar el criterio del devengado contable pero con el tamiz de pasarlo por la Ley del Impuesto a la Renta como es nuestra posición. Partiendo de la premisa que la realidad económica de esta operación es que hay un interés y una venta de bienes pero para efectos netamente contables; debería tratarse de forma diferente la parte tributaria ya que jurídicamente hablando se vendió un bien al crédito sin intereses.

En opinión de Tarsitano (2014) y en el marco del comentario hecho respecto a la Realidad Económica en las NIIF y la cláusula general antielusión indica que “La técnica contable produce, entonces, una calificación económica antes que jurídica de los hechos; y los expone sobre la base de los principios contables” (p. 68).

Posteriormente señala que:

La contabilidad asume como presupuesto la regularidad o normalidad jurídica de la operación y en su juicio radica la diferencia con las normas impositivas ya que la realidad económica que fundan las normas impositivas impone siempre una recalificación jurídica por haberse constatado una anomalía negocial con la intención de evitar el hecho imponible. Por el contrario la realidad económica que pondera el emisor no se construye sobre dicha anomalía, sino sobre la identidad, la similitud o analogía de resultados....de ahí que es tan válido decir que la realidad económica es solo una, como sostener que no pueden confundirse los ámbitos en los que actúa, los operadores que la ponderan, los propósitos que persiguen y la estrictez del principio de legalidad en materia tributaria. (pp. 69-70)

Como bien se ha señalado en el caso, se trata de ventas de bienes que se promocionan sin intereses por lo que en realidad la transacción llevada a cabo por la empresa con sus clientes, desde el punto de vista contractual, obedece a una venta de bienes solamente de la cual el cliente desconoce el tratamiento contable que se le ha dado a la operación. En ese escenario somos de la opinión que el ingreso devengado para efectos tributarios tiene que ser el valor de venta del bien que además consta en el comprobante de pago, independientemente de la forma de contabilización en función de los criterios de las NIIF.

Si analizamos la figura en contrario, el párrafo 18 de la NIC 2 Inventarios, en el caso de compras de bienes con pago aplazado, establece que si el acuerdo contiene un elemento de financiación, este elemento se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del período de financiación. Por ejemplo si hay una diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de contado y el importe acordado, estaríamos frente a un elemento de financiación. Entonces si cambiamos el ejemplo anterior y analizamos el caso de una empresa que compró el bien al crédito sin intereses, pero que se cumplen las condiciones anteriores, también debería reconocer un interés implícito como gasto, el que se va a ver reflejado en su contabilidad y podría originar que SUNAT pretenda en una eventual fiscalización, efectuar una retención de Impuesto a la Renta de No Domiciliados si por ejemplo quien le vendió el bien fue un no domiciliado sin vinculación económica alguna.

Sin embargo, es otro de los casos que requieren urgentemente una definición o aclaración en la Ley del Impuesto a la Renta, más aún si la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes que reemplazará a la NIC 18 Ingresos

entrará en vigencia en el 2018 y si bien es cierto no se estaría cambiando radicalmente el tratamiento de la NIC 18, no es menos cierto que es mucho más precisa y detallista que la aún vigente, por lo que debemos estar preparados para cuando llegue ese momento y ya queda poco tiempo.

2.3.2. Venta de bienes con prestación de servicios futuros

Otro tema que pone sobre el tapete la discusión sobre el uso del criterio del devengado contable y que vale la pena se tome en cuenta es el referido a las ventas de bienes con prestaciones futuras de servicios. Por ejemplo la venta de automóviles que cuando se venden se le informa al comprador que por la compra del auto se le otorgan 3 años de mantenimientos gratis.

Según la NIC 18 Ingresos emitida por el IASB (2016):

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado (párr.13).

Bajo este criterio entonces la empresa que vende los autos y ha celebrado un Contrato de Compra Venta (que puede ser verbal) por el que se ha pactado el precio y siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, reconocerá el Ingreso por la Venta del auto separando esta transacción de la del servicio de mantenimiento que prestará posteriormente en los siguientes tres años; para ello sabe cuánto es lo que se cobra por mantenimientos de manera independiente por lo que podrá obtener de dicha diferencia el valor de venta del automóvil y reconocer ese importe como Ingreso.

Por otra parte, el valor del servicio de mantenimiento se diferirá y se irá reconociendo como ingreso en la medida que se vaya prestando el servicio en cada ejercicio; asimismo este tratamiento es adecuado ya que si no se reconociera de esta forma no se podrían correlacionar

los gastos asociados directamente a la prestación del servicio de mantenimiento en las fechas que se llegara a prestar dicho servicio.

El problema como se podrá advertir es cuál será la implicancia tributaria de utilizar este criterio de devengado contable de la NIC 18 ante el ejemplo planteado. Si usamos la norma contable para darle contenido al devengado y pasamos por el filtro de la LIR, nos encontramos ante una situación parecida a la desarrollada en el punto anterior.

Nuestra posición es la siguiente: Como quiera que la empresa celebró un contrato de venta de un automóvil con el cliente y en el comprobante de pago emitido en la fecha de entrega del bien consta la descripción, tal como hemos desarrollado en el punto anterior, para efectos tributarios se debe respetar el acuerdo contractual referido a la venta del auto por lo que el ingreso devengado tributario corresponderá al valor de venta total acordado en la medida que se cumplan con los criterios para su reconocimiento señaladas en la NIC 18, aun cuando contablemente hemos separado el valor de venta de los servicios de mantenimiento futuros; ello originará una diferencia entre el tratamiento contable y tributario.

Sin embargo, es otro de los temas que debe resolver nuestro legislador a fin de evitar problemas en la interpretación.

2.4. Problemática del Reconocimiento de Gastos y Medición:

2.4.1. Costo de Ventas en empresas industriales (NIC 2)

Las empresas industriales en aplicación del criterio de las NIIF, en particular de la NIC 2 Inventarios, consideran como parte del costo de los Inventarios a los costos de transformación conformados por la materia prima, la mano de obra directa y los costos indirectos fijos o variables en los que se hayan incurrido. Como costo indirecto fijo consideran los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta.

El problema que enfrentan actualmente las empresas es que teniendo en consideración que la depreciación es un componente importante del costo de producción de los Inventarios,

se ha tornado muy complejo el control de las diferencias entre el tratamiento contable y tributario de dicha partida a fin de determinar correctamente la base imponible del Impuesto a la Renta, sobre todo teniendo en cuenta que la depreciación de los activos fijos según el criterio de las NIIF es el que más diferencias tiene respecto del tratamiento tributario.

Por ejemplo, un inventario puede tener como componente del costo parte de la depreciación contable de las máquinas que tienen un costo financiero que no es el computable para fines tributarios, puede tener un costo de desmantelamiento que es estimado y no forma parte del costo computable, puede tener un valor residual que no está contemplado en la LIR, puede tener una vida útil que origine un % de depreciación mayor al límite aceptado, puede estar componetizado, puede haber sufrido una revaluación, puede haber sido objeto de deterioro, lo que obligará a que la empresa haga un cálculo de la depreciación desde el punto de vista tributario y reemplazar el valor de la depreciación contable por el que le resulte a los fines tributarios.

Pero como quiera que el efecto en resultados para calcular el Impuesto a la Renta no se obtiene por el valor del Inventario fabricado (que para fines didácticos podrían ser calificados como Inventarios con base contable e Inventarios con base tributaria) sino por lo que se vendió de dicho inventario vía el Costo de Ventas, cabe preguntarse cómo podría calcularse el efecto de dichas diferencias en los resultados del período si tenemos en cuenta que no todo el Inventario se vendió; tendría que llevarse un control específico por cada bien y analizar cuánto de la diferencia le debería asignar a cada producto, lo que sería inmanejable y ni la empresa ni SUNAT en una fiscalización podrían determinar el efecto. En este caso urge una solución práctica sin perder de vista la capacidad contributiva de la empresa y sin originar controles que obligarían a grandes inversiones en sistemas computarizados de los contribuyentes y de la propia Administración Tributaria.

2.4.2. Costos de Financiamiento y los gastos en los que se incurren

Este tema está relacionado con la construcción de activos calificados (activos que requieren un período sustancial para el uso al que están destinados o su venta) durante el plazo de construcción. La NIC 23 Costos por Préstamos emitida por el IASB (2016) hace obligatoria

la capitalización de los costos de financiamiento hasta el momento que el activo se encuentra listo para su uso o venta.

El tratamiento tributario establece que los intereses constituyen gastos del período en el que se devengan según lo establecido por el inciso a) del Artículo 37° de la LIR y se entiende que es en función del transcurso del tiempo ya que así también lo ha desarrollado la jurisprudencia; sin embargo se genera la incertidumbre respecto de los otros desembolsos relacionados con el financiamiento (comisiones bancarias, gastos registrales, honorarios de tasadores, etc.) ya que no cuentan con una disposición específica.

Al respecto nuestra interpretación basados en que como no hay una definición de devengado en la LIR recurrimos a la interpretación que se obtenga de los criterios de las NIIF en la medida que pasen por el filtro de la LIR sin desnaturalizarla, en cuyo caso los gastos relacionados con el financiamiento, en la medida que se han incurrido y se trata de servicios ya culminados, son deducibles para efectos tributarios en ese momento, a diferencia de los intereses que ya la jurisprudencia ha reconocido se devengan a lo largo del tiempo y coincide con el criterio contable.

Con esta relación de temas hemos pretendido validar nuestra hipótesis de darle contenido al criterio del devengado con la utilización de las NIIF pero pasando por el filtro de la LIR, encontrando que además de validarla se necesita actualizar los términos y evaluar la incorporación en ciertos casos de definiciones específicas; ello sin tomar en cuenta los problemas particulares que enfrentan las empresas de los sectores agrícola, minería, exploración de petróleo, financieras, entre otras.

A todas luces es evidente que la legislación del Impuesto a la Renta se ha quedado relegada respecto de los términos que se usan en la contabilidad y que inciden en los resultados contables que sirven de punto de partida para establecer la base imponible del impuesto; ese vacío esté siendo llenado indebidamente por el Reglamento o la jurisprudencia del Tribunal Fiscal o los Informes de SUNAT por lo que se requiere un mayor cuidado de los operadores del Derecho Tributario al valerse de la contabilidad por lo que se hace necesario una aclaración, precisión o cambio normativo.

2.5. Problemática de los Arrendamientos Financieros

La NIC 17 Arrendamientos emitida por el IASB (2016) establece el criterio para clasificar un arrendamiento como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad y como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

Asimismo, indica que:

El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá del fondo económico y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, normalmente conllevarían la clasificación de 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 (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación);
- (d) al inicio del arrendamiento, el valor actual 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 (párr. 10).

Es decir, los activos destinados a prestar servicios a un determinado cliente bajo ciertas características, configuran un arrendamiento financiero para propósitos contables. El usuario pese a no ser el propietario, debe registrar como activos los bienes que utiliza en el marco de un contrato de prestación de servicios. El propietario debe registrar una cuenta por cobrar.

En ese escenario cabe la pregunta ¿de si el propietario podrá deducir la depreciación para fines del Impuesto a la Renta? Ya que no tendrá registrado el activo fijo en su contabilidad ni mucho menos la depreciación. Por su lado, el usuario que tiene registrado el activo en virtud de la norma contable, ¿podrá deducir la depreciación? Sabiendo que no cuenta con el comprobante de pago que sustenta el costo de adquisición del bien. Lo cierto es que en este análisis podrían quedar ambas partes sin deducir la depreciación tributaria.

Cabe señalar que bajo la NIC 17 los siguientes contratos podrían implicar Arrendamientos Financieros:

- Contratos de arrendamientos operativo-renting (camiones, equipos de minería)
- Arrendamiento de equipos diversos (cómputo, copadoras) incluyendo contratos de actualización de equipos.
- Contratos de comodato (equipos de laboratorio, vehículos)
- Infraestructura construida por proveedores (tanques, grifos)
- Centrales de generación de energía de uso exclusivo de un yacimiento minero.
- Contratos de uso de activos tecnológicos (servidores, ERP) asociados a un paquete de bienes y servicios.

Veamos a continuación qué antecedentes jurisprudenciales tenemos respecto del tema en cuestión así como Informes de SUNAT pero previamente revisemos los artículos y normas pertinentes que ayudarán en nuestro análisis.

El primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Según el inciso f) del artículo 37° de la referida LIR son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

El inciso e) del artículo 44° de la citada LIR dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la

adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Los artículos 1666° y 1667° del Código Civil aprobado por Decreto Legislativo N° 295, establecen que por el arrendamiento, el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida, y que el contrato de arrendamiento financiero se rige por su legislación especial y, supletoriamente, por el título referido a arrendamiento y al del contrato de opción, en cuanto sean aplicables.

Los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 299 que regula el Arrendamiento Financiero, que es la legislación especial, señalan que:

Se considera arrendamiento financiero, al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado (Decreto Legislativo N° 299,1984).

Siendo que cuando la locadora esté domiciliada en el país deberá necesariamente ser una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, para operar de acuerdo a ley, que es del caso indicar que el capítulo II del citado decreto legislativo contempla un tratamiento especial para propósito tributario, que según la fecha de celebración del contrato consistía en que los bienes objeto de leasing fueran considerados como activos fijos del arrendador o del arrendatario.

Antes de la modificación introducida por la Ley N° 27394 que modificó la LIR y el Decreto Legislativo N° 299, esto es, hasta el año 2000, el arrendamiento financiero recibía el tratamiento de un arrendamiento operativo con opción de compra, las cuotas tenían la naturaleza de gasto deducible para el arrendatario y los bienes eran considerados activos fijos del arrendador, mientras que con el cambio introducido por la mencionada ley al Decreto Legislativo N° 299, el régimen tributario se asimiló al tratamiento contable regulado por la NIC N° 17, implicando que los bienes se consideren activos del arrendatario y colocaciones para el arrendador.

En la RTF N° 10577-8-2010 de fecha 14 de setiembre de 2010, la Administración Tributaria verificó Contratos de Leasing y Leaseback celebrados por la contribuyente con IBM del Perú S.A.C, desconoció el gasto por pago de cuotas de arrendamiento operativo al

atribuirle la intención de realizar una transferencia de bienes a plazos, por lo que 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.

En su análisis el Tribunal Fiscal señala que se celebraron dos contratos denominados de Leasing y Leaseback de equipo, hardware nuevo, mantenimiento e intereses y que la fiscalización concluyó que la recurrente había considerado el tratamiento tributario previsto en el Decreto Legislativo N° 299 (arrendamiento financiero) no obstante que IBM del Perú S.A.C. no se encontraba autorizada para realizar operaciones de leasing o leaseback; que contablemente se otorgó a los bienes el tratamiento de un activo y las cuotas incluían el valor de la opción de compra más intereses de financiación; que se trataban de contratos simulados porque la intención de las partes fue comprar los activos fijos.

El Tribunal Fiscal, citando como antecedentes de su posición a las Resoluciones N° 06604-5-2002 y N° 07045-4-2007, señala que:

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 y que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada; de lo que se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, 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 (RTF N° 10577-8-2010, 2010).

Cita a la NIC N° 17, revisada en 1997, según la cual:

La clasificación de los arrendamientos se basa en que los riesgos y ventajas, que se derivan de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario, entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa y la obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el rendimiento debidas a cambios en las condiciones económicas, mientras que las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación

rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como en una ganancia por revaluación o realización del valor residual, que de este modo se clasifica un arrendamiento como financiero cuando se transfieren todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad, y por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se transfieren los anteriores riesgos y ventajas sustanciales que son inherentes a la propiedad, que el hecho que un arrendamiento sea o no financiero depende de la esencia y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato, por lo 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 (RTF N° 10577-8-2010, 2010).

Se apoya en Resoluciones en las que ha emitido pronunciamiento respecto de diversos casos sobre discordancia entre fondo y forma, aplicando el criterio de la calificación económica de los hechos recogidos en la Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

Señala que:

Por ello 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 (RTF N° 10577-8-2010, 2010).

Concluye que:

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, el reparo formulado por la Administración, se encuentra arreglado a ley, por lo que resuelve confirmar la apelada en ese extremo (RTF N° 10577-8-2010, 2010).

De lo antes desarrollado se desprende que si bien es cierto la operación analizada debió contabilizarse por el arrendatario como un Activo y depreciarse en función de su vida útil, así como el propietario reconocer una Cuenta por Cobrar en virtud del criterio señalado por la NIC 17, creemos que la SUNAT y el Tribunal Fiscal equivocaron su análisis porque partieron de la premisa que si ese era el tratamiento contable obligado, ese mismo tratamiento sería el aplicable para efectos tributarios, basándose en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto debemos manifestar que el Tribunal Fiscal no tuvo en cuenta que si bien es cierto hemos desarrollado en este trabajo que el Artículo 33° del Reglamento de la LIR confirma que los tratamientos y los objetivos son diferentes entre la contabilidad y la tributación y señalamos que por un tema metodológico de llegar a determinar la base imponible utilizamos el resultado contable como punto de partida para luego realizar la conciliación tributaria, no significa que si la empresa no utilizó el tratamiento contable de la norma pertinente de las NIIF, exijamos que así debió haberse realizado. Por el contrario en este caso lo que debió analizarse es que se haya cumplido lo establecido por la LIR como explicamos a continuación.

Al no tratarse de un arrendamiento financiero al amparo del Decreto Legislativo N° 299 no podría haberse calificado a dicha operación como Activo Fijo en la medida que el arrendatario no tenía la propiedad del bien (la definición de activo así se ha desarrollado en la jurisprudencia, vale decir se configura con la “traditio”) ni mucho menos el sustento del costo de adquisición (a partir del 2013 con la exigencia adicional de estar sustentado en un comprobante de pago) elemento importante que según el Artículo 40° de la LIR es la base para la depreciación.

Si la SUNAT y el Tribunal Fiscal no se hubieran remitido abiertamente a las NIIF por una interpretación equivocada del Artículo 33° del Reglamento de la LIR y analizaban la operación desde lo establecido por la propia LIR habría llegado a la conclusión que se trataba de un Arrendamiento Operativo cuyas cuotas serían deducibles como gasto en virtud del encabezado del Artículo 37° de la LIR. Si no se aclaran estos criterios de inmediato podría ser que o la SUNAT o el Tribunal Fiscal en otra resolución indiquen que respecto del costo computable se aplican supletoriamente las NIIF en lo que no se opongan a la LIR ni al Reglamento tal como lo establece el Artículo 11° del Reglamento de la LIR.

Por otro lado en la RTF N° 015502-10-2011 del 14 de setiembre de 2011, que también desarrolla el tema del arrendamiento financiero, el reparo correspondió al de activos cargados a gastos. La Administración Tributaria analizó un contrato de arrendamiento con opción de compra, considerando que correspondía en realidad a uno de compraventa a plazos tomando en cuenta los correspondientes riesgos y beneficios que éste comprendía, por lo que correspondía a la adquisición de un activo y, en consecuencia, debía calcularse el consiguiente gasto mediante su respectiva depreciación, sustentándose en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Según se aprecia, el contrato celebrado contenía una cláusula de opción de compra por el valor residual de los equipos, por lo que en su opinión calificaba como un contrato de arrendamiento financiero, de conformidad con la NIC 17, por lo que correspondía reconocer la adquisición de los bienes objeto del acuerdo como un activo.

En la interpretación el Tribunal Fiscal igualmente emplea la clasificación de arrendamientos contenida en la NIC 17 revisada en 1997, e indica que según la referida NIC al comienzo del plazo del arrendamiento financiero el mismo se reconocerá en el balance del arrendatario como un activo y que la situación no queda desvirtuada por el hecho que el arrendador no haya sido una empresa bancaria, financiera o cualquier otra autorizada por la SBS, “(...) lo cual implica en todo caso que el régimen tributario particular previsto en la citada normas no resulte de aplicación a dicha operación (...)” similar al criterio señalado en la RTF N° 010577-8-2010.

Asimismo encontramos la RTF N° 10485-4-2014 del 29 de agosto de 2014, en la que SUNAT señala que el pago de las cuotas mensuales correspondientes a los contratos de arrendamiento con opción de compra no eran deducibles como gasto para efecto del cálculo del Impuesto a la Renta en aplicación de la NIC 17, al tener la naturaleza de arrendamientos financieros, señalando por último que los desembolsos que tienen por finalidad la adquisición de activos fijos no son deducibles como gastos.

Esta RTF sigue el mismo esquema que las anteriores y concluye indicando que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10577-8-2010 y 15502- 10-2011, la figura del arrendamiento financiero 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 el Decreto Legislativo N° 299 no resulte de aplicación a dicha operación, de modo que dentro del ejercicio de la libertad contractual a que se contrae el artículo 1354° del Código Civil el arrendador y el arrendatario podían acordar válidamente la celebración de carácter financiero u operativo del contrato.

Y que al tratarse de una operación que no se encuentra contemplada en el Decreto Legislativo N° 299, el régimen tributario particular previsto por la citada norma no le resulta aplicable.

No obstante, esta RTF N° 10485-4-2014, 2014 cuenta con un voto discrepante de la Vocal Flores Talavera que resulta muy interesante analizar ya que va en la línea de lo desarrollado a lo largo de este trabajo de investigación.

Indica que:

Del análisis del contrato materia de autos, suscrito entre la recurrente como arrendadora, se aprecia que se había establecido expresamente que la arrendataria tendría derecho a adquirir en propiedad los bienes que se han entregado en arrendamiento recién al finalizar el contrato, en tal sentido, las cuotas mensuales pagadas en virtud de dicho contrato no podían ser consideradas como parte de los activos y deducidas vía depreciación para efecto del Impuesto a la Renta, por cuanto no se había producido la transferencia de propiedad de los bienes arrendados a favor de la recurrente, y en consecuencia no existía un costo de adquisición sobre el cual se calculara la depreciación, conforme lo establece expresamente el artículo 41° de la LIR.

Fundamenta su posición en el artículo 38° de la LIR que se refiere a que:

El desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, y las depreciaciones antes referidas se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en la norma tributaria.

Señala que:

El artículo 41° de la anotada ley establece que las depreciaciones se calcularían sobre el costo (antes valor) de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del

ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregaría en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Por lo que indica que:

Conforme las normas citadas, para efectos del Impuesto a la Renta se admite la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, en tanto que éstos hayan sido adquiridos o producidos por los contribuyentes, es decir que se ostente la propiedad de los mismos, y sean utilizados en la actividad generadora de rentas gravadas.

Por ello establece que:

Considerando que no resulta de aplicación al caso norma especial alguna que establezca que en el caso materia de autos procede considerar como activo el bien materia de arrendamiento, resultan de aplicación las normas generales del Impuesto a la Renta antes citadas, considera que resulta arreglado a ley que dichos importes hayan sido deducidos como gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Recalca que:

La recurrente, de conformidad con las normas antes citadas, no activó los bienes materia del contrato de arrendamiento financiero y por ende no los depreció, (...) por lo que no cabría que dejando de lado aquéllas, en aplicación únicamente de la normatividad contable de la NIC 17, no pudieran deducirse los pagos efectuados por las cuotas de arrendamiento.

En este voto discrepante se puede apreciar que la vocal ponente resalta que ha analizado las normas del Impuesto a la Renta y que de ese análisis ha generado una conclusión: No cabe dejar de lado las normas contenidas en la LIR, en aplicación únicamente de la normatividad contable de la NIC 17. Análisis que coincide con el desarrollado en el presente trabajo.

Cabe señalar que la NIC 17 será reemplazada a partir del 2019 por la NIIF 16 Arrendamientos por lo que si no se aclaran los criterios en el más breve plazo, los problemas se acentuarán con la vigencia de esta nueva norma que si bien es cierto indica que ya no se clasificarán los arrendamientos ni en financieros ni operativos, se señala que el arrendatario registrará un derecho de uso y una cuenta por pagar.

Lo que hoy en día es la cuota del arrendamiento será separada entre interés implícito y el valor de la cuota, en cuyo caso el análisis tributario de no actualizarse la LIR traería muchas complicaciones y dudas. En ese escenario nos preguntamos si ¿el Derecho de Uso será un Activo? ¿De qué tipo? Fijo no creemos; del tipo Intangible, ¿podría ser?, de ser así, ¿se amortizaría?... En fin, son inquietudes que surgen en el momento y que deberían ser materia de análisis no solo a nivel contable sino también tributario para tomar una postura como Estado y saber si a los intereses del mismo no será más conveniente ensayar una definición propia o darle contenido con las normas contables pero con las limitaciones que hemos comentado ampliamente en el presente trabajo, lo que originaría ciertamente el riesgo de errores de interpretación como lo hemos visto anteriormente.

En tal sentido, urge una revisión integral de los conceptos y terminología contenida en nuestra LIR a efectos que no contenga términos que no se usan actualmente en las NIIF y se defina finalmente si es el devengado contable o hay necesidad de un desarrollo propio contenido en la Ley con la finalidad de otorgarle seguridad jurídica al contribuyente y en aquello no definido expresamente que se diga que se usarán las normas contables en todo lo que no se oponga a la Ley.

Como se desprende del presente trabajo de investigación es necesario que nuestra Ley del Impuesto a la Renta se actualice en cuanto a los términos que utiliza para evitar contingencias tributarias, defina lo que le sea conveniente a los intereses de Política Fiscal y utilice las NIIF en vía de interpretación para llenar de contenido especializado lo que no logre definir siempre que se respeten los principios de capacidad contributiva y lo que quiere gravar la Ley del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES

- Hoy en día con los criterios de las NIIF, interpretar el resultado obtenido por una empresa se ha vuelto muy complejo y subjetivo por las formas distintas de medición y el cada vez mayor alejamiento del costo histórico por el uso intensivo del concepto de valor razonable que hace que se hayan incrementado las estimaciones contables tanto de las ganancias como de los gastos haciendo muy difícil que la contabilidad de una misma empresa arroje los mismos resultados si es elaborada por diferentes profesionales contables.
- La determinación del Impuesto a la Renta se ha convertido en un trabajo muy engorroso y complicado ya que se tiene la obligación de estar altamente calificados en conocimientos de normas contables y en la propia Ley del Impuesto a la Renta para poder realizar la conciliación tributaria que consiste en adicionar o deducir al resultado contable obtenido bajo los criterios de las NIIF las diferencias entre ambos tratamientos.
- La Ley del Impuesto a la Renta en nuestro país utiliza la fórmula de Balances independientes reconociendo que la contabilidad y la tributación son diferentes puesto que tienen objetivos distintos. En ese sentido, en tanto los resultados contables del ejercicio constituyen sólo un punto de partida práctico y no normativo, carecerían de relevancia jurídica tanto la variabilidad de los principios, procedimientos, pautas, etc., que rigen la determinación del resultado contable, así como la naturaleza del órgano que establece dichos principios –entre otros– a nivel nacional o internacional.
- La falta de definición del criterio de imputación de ingresos y gastos denominado Devengado que no permite la correcta determinación de la Base Imponible y que ha sido cubierta para su interpretación con las NIIF, además de la remisión de la propia Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento a las normas contables, han originado controversias que han sido resueltas por SUNAT y el Tribunal Fiscal de manera inconsistente.
- Las NIIF deben tener prioridad en vía de interpretación en los casos de términos de origen contable no definidos por la LIR ya que el ordenamiento contable es también un

ordenamiento debido a que existe en nuestro país el Derecho Contable y cuando los términos que utiliza la ley fiscal proceden del ordenamiento contable no cabe otra interpretación que recurrir a la fuente. Esto mismo sucedería por ejemplo cuando un impuesto grava los megahercios que un concesionario de telefonía celular ocupa en el espacio radioeléctrico y los términos se interpretan de acuerdo con el Derecho de Telecomunicaciones.

- El devengo contable involucra un acto de reconocimiento para lo cual se exige que sea probable que el beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa y que la partida tenga un costo o valor susceptible de ser medido confiablemente (costo histórico, valor razonable, valor neto de realización, valor presente, entre otros) además de los requisitos específicos aplicables en cada caso concreto, por lo que para su reconocimiento se deben cumplir estrictas condiciones señaladas en las NIIF.
- Al ser el devengado un término de origen eminentemente contable no definido en la LIR se le debe dar contenido con los criterios de las NIIF por ser la norma origen, especializada y están insertas en el Derecho como Derecho Contable siempre que se pase por el tamiz de lo que grava la Ley del Impuesto a la Renta dentro de los parámetros de capacidad contributiva y principios tributarios constitucionales y así satisfaga las exigencias legales de la LIR.
- Lamentablemente Informes emitidos por SUNAT y Resoluciones del Tribunal Fiscal no han resuelto las controversias con un criterio uniforme, es decir definiendo el devengado desde la perspectiva contable sino también en algunos casos utilizan un criterio de devengo diferente conocido como “jurídico o tributario” o en otros casos usa ambos y concluye con un criterio diferente.
- Las NIIF sirven de parámetro interpretativo insertadas al día de hoy en el derecho contable por lo que las normas contables son normas jurídicas, pero su función no es la de crear tributos. No existe un devengado contable y uno tributario, el devengado es uno sólo.
- Diversos rubros de los estados financieros y operaciones están siendo afectados por las NIIF respecto a los cuales se requiere repasar los lineamientos tributarios que resultarían aplicables a situaciones que involucran el criterio del devengado contable (definición del

elemento, reconocimiento y medición) tales como la definición del elemento llamado Activo, la definición de activo fijo, los componentes del costo, su depreciación, la definición de activos intangibles, el reconocimiento de los ingresos, el costo de los inventarios, entre otros.

- El reconocimiento de ingresos y gastos con las actuales tendencias de las NIIF complicarán aún más la aplicación del criterio del devengado contable si no se empieza una campaña de difusión por lo que los que participamos tanto en la determinación del Impuesto a la Renta como en la absolución de consultas y en la resolución de las controversias debemos uniformizar nuestros criterios, ya que de lo contrario los problemas de inseguridad jurídica irán en aumento en perjuicio tanto de los contribuyentes como del Estado mismo.
- Cuando la LIR hace una remisión expresa a las normas contables, éstas se usan para determinar el Impuesto a la Renta, originando en muchos casos que el criterio de renta gravada o gasto realmente incurrido teniendo en cuenta los principios constitucionales y la capacidad contributiva de la empresa queden al margen del análisis.

RECOMENDACIONES

- De forma inmediata el legislador debe revisar la LIR en cuanto a las remisiones a la normatividad contable corrigiendo los problemas detectados y haciendo las modificaciones pertinentes a fin que los contribuyentes tengamos reglas claras y el Estado obtenga los recursos necesarios en la medida de la real capacidad contributiva de las empresas.
- Urge una revisión integral de los conceptos y terminología contenida en nuestra LIR a efectos que no contenga términos que no se usan actualmente en las NIIF, se actualice con la tendencia actual y se defina finalmente si el criterio de imputación de ingresos y gastos es el devengado contable o hay necesidad de un desarrollo propio contenido en la Ley en ciertos casos, lo que resulte más conveniente a los intereses del Estado otorgando seguridad jurídica a los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Ataliba, Geraldo. (1987). Aspectos de la Hipótesis de Incidencia. En Instituto Peruano de Derecho Tributario (Eds.), *Hipótesis de Incidencia Tributaria* (pp. 78-126). Lima
- Bravo Cucci, J. (2003). La Renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. *Cuadernos tributarios*, (27), 68-72.
- Bravo Cucci, J. (2014). La Contabilidad como fuente del derecho. En Thomson Reuters (Eds.), *II Foro de Tributación y Contabilidad IPIDET* (p. 255). Lima
- Bravo Cucci, J. (20 de mayo de 2016). Las normas contables como fuentes del derecho [mensaje en un blog]. Recuperado de <http://clubdecontadores.com/las-normas-contables-las-fuentes-del-derecho/>
- Carta 035-2011/SUNAT (Lima). (2011). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/c035-2011.pdf>
- Carta 041-2011/SUNAT (Lima). (2011). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/cn0412011.pdf>
- Carta 086-2013/SUNAT (Lima). (2013). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/c086-2013.pdf>
- Constitución Política del Perú, (30 de diciembre de 1993). Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República: http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1996/constitucion/cons_t3.htm
- Decreto Legislativo N° 299, Aprueba normas sobre el Arrendamiento Financiero. (26 de julio de 1984). Recuperado del sitio de internet del Congreso de la República del Perú: <http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/00299.pdf>
- Decreto Supremo N° 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (19 de setiembre de 1994). Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap9.htm>.
- Decreto Supremo N° 134-2004-EF, Modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (4 de octubre de 2004). Recuperado del sitio de internet de Mestanza,

Sánchez Asociados: <http://www.msauditores.com.pe/images/ley/modifican-el-reglamento-de-la-ley-del-impuesto-a-la-renta5.pdf>

Decreto Supremo N° 179-2004-EF, Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (8 de diciembre de 2004). Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

Durán Rojo, L. (2014). La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Un breve análisis de la situación en el Perú. *Ius et Veritas*, (48), 184-185.

Expediente No. 2689-2004-AA-TC (Lima). (2006). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.html>

Expediente No. 2762-2002-AA/TC (Lima). (2003). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>

Expediente No. 00042-2004-AI/TC (Lima). (2005). Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio de internet del Tribunal Constitucional: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.html>

Gamba Valega, C. (2012). Reserva de ley y normas contables. Breves apuntes para una polémica. En Thomson Reuters (Eds.), *I Foro Internacional de Tributación y Contabilidad IPIDET* (p. 224). Lima.

Gamba Valega, C. (2012). La reserva de ley en materia tributaria. En *El Principio de Reserva de Ley Tributaria*, (p. 97). Lima: Editora Jurídica Grijley.

Informe 0124-2010/SUNAT (Lima). (2010). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i124-2010.pdf>

Informe 025-2014/SUNAT (Lima). (2014). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i025-2014.pdf>

Informe 134-2015/SUNAT (Lima). (2015). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i134-2015.pdf>

Informe 022-2007/SUNAT (Lima). (2007). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0222007.htm>

- Informe 040-2007/SUNAT (Lima). (2007). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0402007.htm>
- Informe 017-2011/SUNAT (Lima). (2011). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i017-2011.pdf>
- Informe 088-2011/SUNAT (Lima). (2011). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i0882011.pdf>
- Informe 0184-2013/SUNAT (Lima). (2013). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i184-2013.pdf>
- Informe 062-2015/SUNAT (Lima). (2015). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i062-2015.pdf>
- Informe 004-2017/SUNAT (Lima). (2017). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2017/informes/2017-INF-004-5D1000.pdf>
- Informe 004-2017/SUNAT (Lima). (2017). Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT: Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i005-2017.pdf>
- International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf
- International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/1_NIC.pdf
- International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/2_NIC.pdf
- International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/16_NIC.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/vigentes/nic/17_NIC.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/vigentes/nic/18_NIC.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/vigentes/nic/NIC_023_2014.pdf.

International Accounting Standards Board (IASB). (2016) recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/oficializada/ES_GVT_IRFRS16_2016.pdf.

Lara Marquez, J. (2014). El devengado: un concepto contable o un concepto jurídico. En Thomson Reuters (Eds.), *II Foro de Tributación y Contabilidad IPIDET* (pp. 297-305). Lima

Mur Valdivia, M. (2003). Criterio de lo devengado en el Impuesto a la Renta. *VII Jornadas Nacionales de Tributación IFA Grupo Peruano. Relator General del Tema I*, 1-34.

RTF N° 9518-2-2004 (Lima). (2004). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_09518.pdf

RTF N° 6710-3-2015 (Lima). (2015). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/3/2015_3_06710.pdf

RTF N° 8534-5-2001 (Lima). (2001). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_08534.pdf

RTF N° 6387-10-2012 (Lima). (2012). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/10/2012_10_06387.pdf

- RTF N° 1203-2-2008 (Lima). (2008). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/2/2008_2_01203.pdf
- RTF N° 20290-1-2011 (Lima). (2011). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_20290.pdf
- RTF N° 13866-3-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_13866.pdf
- RTF N° 11549-2-2016 (Lima). (2016). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Estudio Rodrigo, Elías: <http://www.estudiorodrigo.com/boletin-tributario-n-62-mayo-2017/>
- RTF N° 10942-3-2016 (Lima). (2011). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/3/2016_3_10942.pdf
- RTF N° 10577-8-2010 (Lima). (2010). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/8/2010_8_10577.pdf
- RTF N° 15502-10-2011 (Lima). (2011). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/10/2011_10_15502.pdf
- RTF N° 10485-4-2014 (Lima). (2014). Tribunal Fiscal: Recuperado del sitio de internet del Ministerio de Economía y Finanzas:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/4/2014_4_10485.pdf
- Tarsitano, A. (2014). Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario. Informe relativo al Derecho Argentino. *Memorias XXVII ILDT*, 68-70.



ANEXO 1: Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad ⁵

NÚMERO	2016	PUBLICACIÓN
N° 063-2016-EF/30	Oficializar la versión 2016 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, CINIIF y SIC) cuyo contenido se detalla en el Anexo que es parte integrante de la presente resolución, así como el Marco Conceptual para la Información Financiera.	07/09/2016
N° 062-2016-EF/30	Oficializar la Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos y las modificaciones a la Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.	14/06/2016
N° 061-2016-EF/30	Oficializar las modificaciones a la NIC 12 Impuestos a las ganancias y a la NIC 7 Estado de flujos de efectivo.	02/04/2016
N° 060-2016-EF/30	Oficializar las modificaciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.	04/02/2016

⁵ <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones> visitado el 16 de abril de 2017.

NÚMERO	2015	PUBLICACIÓN
--------	------	-------------

N° 059-2015-EF/30	Oficializar la versión 2015 de las Normas Internacionales de la Información Financiera (NIC, NIIF, CINIIF y SIC).	11/08/2015
-------------------	---	------------

N° 058-2015-EF/30	Oficializa las modificaciones a la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar; NIC 34 Información financiera intermedia; NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades, y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.	05/03/2015
-------------------	---	------------

NÚMERO	2014	PUBLICACIÓN
--------	------	-------------

N° 057-2014-EF/30	Oficializar las modificaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad 27 - Estados Financieros separados; Norma Internacional de Información Financiera 10 - Estados financieros consolidados y Norma Internacional de Contabilidad 28 - Inversiones en asociadas y negocios conjuntos, y las Mejoras anuales a las NIIF Ciclo 2012-2014.	15/12/2014
-------------------	---	------------

N° 056-2014-EF/30	Oficializa las modificaciones a la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo y a la NIC 41 – Agricultura; la versión final de la NIIF 9 – Instrumentos Financieros, y la NIIF 15 –	12/11/2014
-------------------	--	------------

	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.	
--	---	--

Oficializar la versión 2014 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, CINIIF y SIC), cuyo contenido se detalla en el Anexo que es parte integrante de la presente resolución, así como el Marco Conceptual para la Información Financiera.

[N° 055-2014-EF/30](#)

26/07/2014

	Oficializar la NIIF 14 - Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas; y las Modificaciones a la NIIF 11 – Acuerdos Conjuntos.	
--	---	--

[N° 054-2014-EF/30](#)

17/07/2014

--	--	--

NÚMERO	2013	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Oficializar la versión 2013 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, CINIIF y SIC).

[N° 053-2013-EF/30](#)

11/09/2013

Oficializar las modificaciones a las NIIF 10 - Estados Financieros Consolidados, NIIF 12 - Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades y NIC 27 - Estados Financieros Separados.

[N° 052-2013-EF/30](#)

[Anexo](#)

01/07/2013

--	--	--

NÚMERO	2012	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Oficializar la versión 2012 de las Normas Internacionales de Información Financiera

[N° 051-2012-EF/30](#)

14/11/2012

Anexo	(NIC, NIIF, CINIIF y SIC) detalladas en el anexo	
N° 050-2012-EF/30	Precisar que se mantiene en vigencia la aplicación del Método de Participación como método adicional a lo establecido en la NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados, NIC 28 Inversiones en Asociadas y NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos aprobadas por la Resolución de Consejo Normativo N° 047-2011-EF/ 30, para la valuación de las inversiones en acciones y participaciones representativas del valor residual de otras entidades, cuando se presenten estados financieros separados que contengan inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos.	19/03/2012

NÚMERO	2011	PUBLICACIÓN
N° 049-2011-EF/30	Aprobar el Manual de Contabilidad de las Instituciones Administradoras de Fondo de Aseguramiento en Salud – Entidades Prestadoras de Salud	06/01/2012
Manual EPS	Oficializar la versión del año 2011 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, CINIIF y SIC) cuyo anexo es parte integrante de la presente resolución	06/01/2012
N° 048-2011-EF/30		
Nuevas Normas y Modificaciones		

[N° 047-2011-EF/94](#)
Anexo Oficializar la versión del año 2010 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF, SIC y CINIIF), emitidas por el IASB. 23/06/2011

Precisa que el reconocimiento de las participaciones de los trabajadores en las utilidades determinadas sobre bases tributarias deberá hacerse de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los empleados y no por analogía con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias o la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y Activos Contingentes.

[N° 046-2011-EF/94](#) 03/02/2011

--	--	--

NÚMERO	2010	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

[N° 045-2010-EF/94](#) Oficializa la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes 30/11/2010

[N° 044-2010-EF/94](#) Oficializar la versión del año 2009 de las NIC, NIIF, CINIIF y SIC y las Modificaciones a mayo de 2010 de las NIC, NIIF y CINIIF. * 28/08/2010

Anexo

[N° 043-2010-EF/94](#) Aprueba la versión modificada del Plan Contable General Empresarial. 04/05/2010

--	--	--

NÚMERO	2009	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

[N° 042-2009-EF/94](#) Difiere el uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial hasta el 01 de enero del 14/11/2009

año 2011, con aplicación optativa en el año 2010.

NÚMERO	2008	PUBLICACIÓN
N° 041-2008-EF/94	Aprueba uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial que entrará en vigencia a partir del 1 de enero del año 2010.	25/10/2008
N° 040-2008-EF/94	Aprueba la NIC 32 (2006), las NIIF 7 y 8 y las CINIIF 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14. Dejan sin efecto las NIC 14, 30 y 32 (revisada en 2003)	19/03/2008
N° 039-2008-EF/94	Aprueba el Proyecto de Plan Contable General Empresarial y el formato para la presentación de comentarios.	05/03/2008

NÚMERO	2005	PUBLICACIÓN
N° 036-2005-EF/93.01	Oficializan la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 6 “Exploración y Evaluación de Recursos Minerales”.	15/12/2005
N° 035-2005-EF/93.01	Disponen que las entidades y empresas del sector público y privado revelen en notas a los estados financieros los adeudos previsionales y los de seguridad social.	07/06/2005
N° 034-2005-EF/93.01	Oficializan aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad - NIC y	02/03/2005

Normas Internacionales de Información
Financiera – NIIF.

--	--	--

NÚMERO	2004	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

N° 033-2004-EF/93.01	Da carácter oficial al Manual de Contabilidad de Costos de los Gobiernos Locales, al Manual de Contabilidad de Costos y de Gestión Agraria, y al Manual de Contabilidad de Costos de la Industria de la Construcción, cuya 038-2005-aplicación será optativa.	EF/93.01
--------------------------------------	---	----------

N° 032-2004-EF/93.01	Da carácter oficial al Manual de Contabilidad de Costos y de Gestión Industrial y al Manual de Contabilidad de Costos y de Gestión Hospitalaria del Sector Salud, cuya aplicación será optativa.	
--------------------------------------	--	--

N° 031-2004-EF/93.01	Suspende la realización del Ajuste integral de los Estados Financieros por efecto de inflación cuya metodología fue aprobada por las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad N° 002-90-EF/93.01 y N° 003-93-EF/93.01. Asimismo, dejase sin efecto lo dispuesto por la Resolución de Presidencia N° 06-95-EF/93.01 y Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 025-2001-EF/93.01	
--------------------------------------	---	--

--	--	--

NÚMERO	2003	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Oficializa las Interpretaciones SIC siguientes:
 Oficializa las interpretaciones SIC siguientes:
 SIC 27 - “Evaluación de lo Sustancial en una Serie de Transacciones que Tienen la Forma Legal de un Arrendamiento”; SIC 28 - “Fusión de Negocios - Fecha de Intercambio y Valor Razonable de los Títulos Patrimoniales”; SIC 29 - “Revelación – Convenios de Concesión de Servicios”; SIC 30 - “Moneda de Presentación – Reexpresión de la Moneda de Valuación a la Moneda de Presentación” ; SIC 31- “Ingresos – Transacciones de Canje Referentes a Servicios de Publicidad”; SIC 32 - “ Activos Intangibles – Costos de un Sitio Web”; SIC 33 - “ Consolidación y Método de Participación Patrimonial – Derechos de Voto Potenciales y Asignación de la Participación en la Propiedad”.

[N° 030-2003-EF/93.01](#)

13/01/2003

NÚMERO

2002

*** PUBLICACIÓN**

[N° 029-2002-EF/93.01](#)

Oficializa las NIC para el Sector Público de la N° 1 a la N° 5; de la N° 8 a la N° 10 y de la N° 12 a la N° 17.

03/12/2002

[N° 028-2002-EF/93.01](#)

Oficializa las modificaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad: NIC 12 (modificada el 2000) - “Impuesto a la Renta”; NIC 19 (modificada el 2000) - “Beneficios a los Trabajadores”; NIC 39 (modificada el

03/12/2002

2000) – “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición”.

NÚMERO	2001	PUBLICACIÓN
N° 027-2001-EF/93.01	<p>Precisa que las NIC N° 7, modificada en 1992 y oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 005-94-EF/93.01, se titula “Estados de Flujo de Efectivo” y sustituye la versión original de 1997 que se titula “Estados de Cambios en la Situación Financiera”.</p>	21/12/2001
N° 026-2001-EF/93.01	<p>Oficializa las Interpretaciones SIC siguientes: SIC 17 - “Patrimonio – Costos de una Transacción Patrimonial”; SIC 18 - “Uniformidad – Métodos Alternativos”; SIC 19 - “Moneda de Informe – Medición y Presentación de Estados Financieros, según la NIC 21 y NIC 29; SIC 20 - “Método Contable de Participación Patrimonial – Reconocimiento de Pérdida”; SIC 21 - “Impuesto a la Renta – Recuperación de Activos Revaluados no Depreciables”; SIC 22 - “Combinaciones de Negocios – Ajuste Posterior de los Valores Razonables y Plusvalía Mercantil Inicialmente Informada”; SIC 23 - “Inmuebles, Maquinaria y Equipo – Costos Importantes de Inspección o Renovación (Overhaul)”; SIC 24 - “Utilidades por Acción – Instrumentos Financieros y otros</p>	21/12/2001

Contratos que Pueden Liquidarse con Acciones”; SIC 25 - “Impuesto a la Renta – Cambios en la Situación Tributaria de una Empresa o de sus Accionistas”.

Precisa que para la aplicación del Ajuste Integral de los Estados Financieros se considerará los Factores de Actualización elaborados y publicados por la Contaduría Pública de la Nación.

[N° 025-2001-EF/93.01](#)

13/12/2001

Oficializan la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 – “Agricultura”.

[N° 024-2001-EF/93.01](#)

21/12/2001

Oficializa las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 14 (Modificada en 1997) Información por Segmentos; 16 (Modificada en 1998) Inmuebles, Maquinaria y Equipo; 19 (Modificada en 1998) Beneficios a los Trabajadores; 31 (Modificada en 1998) Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación; 32 (Modificada en 1998) Instrumentos (Títulos) Financieros: Revelaciones y Presentación; 39 (Original) Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición; 40 (Original) Inversión Inmobiliaria.

[N° 023-2001-EF/93.01](#)

01/06/2001

Precisan Normas Internacionales de Contabilidad derogadas por la Resolución N° 020-2000-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad.

[N° 022-2001-EF/93.01](#)

12/01/2001

NÚMERO**2000****PUBLICACIÓN**

Oficializa las Interpretaciones SIC Nos. 01 Uniformidad – Diferentes Fórmulas de Costeo para las Existencias; 02 Uniformidad - Capitalización de los Costos de Financiamiento; 03 Eliminación de las Ganancias y Pérdidas No Realizadas en Transacciones con Asociadas; 05 Clasificación de los Instrumentos Financieros – Cláusulas de Pago Contingentes; 06 Costos de Modificación de los Programas para Computadoras (SOFTWARE) Existentes; 07 Introducción del Euro; 08 Aplicación por Primera Vez de las NIC como Principal Base Contable; 09 Combinación (Fusión) de Negocios – Clasificación como Adquisiciones o como Unificación de Intereses; 10 Subsidios Gubernamentales – Sin relación específica con las Actividades de Operación; 11 Tipos de Cambio – Capitalización de las Pérdidas Resultantes de una Severa Devaluación de la Moneda; 12 Consolidación – Entidades con Propósitos Especiales; 13 Asociación en Participación – Aportes No Monetarios de los Participantes (Venturers); 14 Inmuebles, Maquinaria y Equipo – Indemnización por la Desvalorización o Pérdidas de Partidas; 15 Arrendamientos Operativos – Incentivos; 16 Capital Accionario – Recompra de los propios

21/12/2000

[N° 021-2000-EF/93.01](#)

Instrumentos Patrimoniales (Acciones en Tesorería).

Oficializa las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 10 (Modificada en 1999): Sucesos Posteriores a la Fecha del Balance General; 17 (Modificada en 1997): Arrendamientos; 22 (Modificada en 1998): Combinación (Fusión) de Negocios; 28 (Modificada en 1998): Contabilización de las Inversiones en Asociadas; 36 (Original): Desvalorización de Activos y 38 (Original): Activos Intangibles. 21/12/2000

[N° 020-2000-EF/93.01](#)

Oficializa la Norma Internacional de Contabilidad N° 37 – “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”. 10/06/2000

[N° 019-2000-EF/93.01](#)

Oficializa la Norma Internacional de Contabilidad N° 35 – “Operaciones Discontinuas”. 13/03/2000

[N° 018-2000-EF/93.01](#)

NÚMERO	1999	PUBLICACIÓN
N° 017-99-EF/93.01	Oficializa la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (Modificada) “Impuesto a la Renta”.	05/10/1999
N° 016-99-EF/93.01	Oficializa la Norma Internacional de Contabilidad N° 01 (Modificada) “Presentación de Estados Financieros”.	23/07/1999

NÚMERO	1998	PUBLICACIÓN
N° 015-98-EF/93.01	Prorroga plazo para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.	23/12/1998
N° 014-98-EF/93.01	Oficializa la Norma Internacional de Contabilidad N° 34 – “Informes Financieros Intermedios”.	09/11/1998
N° 013-98-EF/93.01	Precisa los alcances de los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223 de la Ley General de Sociedades.	23/07/1998
N° 012-98-EF/93.01	Establecen disposiciones sobre la valorización adicional de Inmuebles, Maquinaria y Equipo.	18/04/1998

NÚMERO	1997	PUBLICACIÓN
N° 011-97-EF/93.01	Oficializa la Norma Internacional de Contabilidad N° 33 - Utilidades por Acción.	09/12/1997
N° 010-97-EF/93.01	Aprueba el Plan Contable Gubernamental del Sistema de Contabilidad Gubernamental.	03/10/1997
N° 009-97-EF/93.01	Establecen disposiciones sobre la valorización adicional de Inmuebles, Maquinaria y Equipo.	24/05/1997
N° 008-97-EF/93.01	Precisa obligaciones de los Contadores Públicos en el ejercicio de la prestación de sus servicios profesionales.	26/01/1997

NÚMERO	1996	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Oficializa las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. , 02, 08, 09, 11, 16, 18, 19, 21, 22 y 23

[N° 007-96-EF/93.01](#)

--

NÚMERO	1994	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Oficializa acuerdos adoptados para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17,18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 y 29.

[N° 005-94-EF/93.01](#)

Aprueba la forma y contenido de la Cuenta General de la República.

[N° 004-94-EF/93.01](#)

--

NÚMERO	1993	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Amplían Metodología de Ajuste Integral de los Estados Financieros aprobado en la Resolución N° 02 del Consejo Normativo de Contabilidad.

[N° 003-93-EF/93.01](#)

--

NÚMERO	1990	PUBLICACIÓN
---------------	-------------	--------------------

Aprueban Metodología de Ajuste Integral de los Estados Financieros por Efectos de Inflación.

[N° 002-90-EF/93.01](#)

--

Aprueban Principio de Ajuste a Moneda Constante de conformidad con la Metodología aprobada en el X Congreso Nacional de Contadores Públicos.

[N° 001-89-EF/93.01](#)

