



CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 41

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C



Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores

BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

LA NORMATIVIDAD CONTABLE Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA

John Casas Aguilar

El presente trabajo tiene por objeto realizar una breve reflexión sobre el divorcio entre las Normas Internacionales de Información Financiera y nuestro impuesto a la renta a partir de casos específicos y concretos, que ponen de manifiesto no solo la incertidumbre del contribuyente en su actuar frente a ciertas transacciones del negocio, sino también la indiferencia de nuestros legisladores para resolver oportunamente esta problemática.

En ese sentido, nuestro objetivo es mostrar el hecho de que los continuos y cada vez más profundos cambios globales en la normatividad contable no vienen acompañados a nivel local de una adecuada legislación interna que permita entender la eventual incidencia de dichos cambios globales en nuestra tributación interna.

Palabras clave: NIIF, impuesto a la renta, normatividad contable.

Para todo empresario, la correcta y adecuada formulación de los estados financieros no solo resulta fundamental para la gestión de sus negocios, sino que es el punto de partida para establecer la renta neta imponible, que constituye la base de cálculo para la determinación del impuesto a la renta.

En este contexto, la legislación tributaria e incluso la jurisprudencia en dicha materia resultan en ciertos casos insuficientes para establecer la base imponible sujeta a imposición. En tales situaciones, es indispensable recurrir a la normatividad contable, de suerte que hoy más que nunca se torna en un tema de interés conocer cuáles son las implicancias que surgen de las distintas modificaciones que se han dictado y se continuarán dictando en materia contable, y, en particular, las que se refieren

a las Normas Internacionales de Contabilidad¹, las Normas Internacionales de Información Financiera e incluso las interpretaciones SIC y CINIIF sobre dichas normas.

Ahora bien, aun cuando la legislación del impuesto a la renta reconoce desde mucho tiempo atrás las divergencias temporales o permanentes que surgen entre la contabilización de las operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas tributarias, es claro que, durante los últimos años, la tendencia que ha seguido la jurisprudencia ha sido la de recurrir cada vez más a los criterios contables para determinar las partidas que inciden en la determinación del impuesto a la renta.

Pese a lo anterior, esta situación no nos puede llevar a concluir a priori que, ante la falta de una norma tributaria específica, deban «siempre» prevalecer los principios contables, pues para ello sería necesario que la ley dispusiera de forma expresa que para establecer la base imponible del impuesto debe tomarse como punto de partida el balance contable, situación que claramente no ocurre en nuestra legislación. Bajo este entendido, consideramos que las normas contables solo tendrían efecto tributario cuando la ley expresamente lo disponga, o cuando esta recoja un concepto cuya definición por su principio o su naturaleza deba ser analizada a partir de la contabilidad.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Gobierno Central mediante Decreto Legislativo 774 del 31 de diciembre de 1993, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo 179-2004-EF de fecha 8 de diciembre de 2004, modificado por el Decreto Legislativo 1112 de fecha 29 de junio de 2012, contiene ciertas disposiciones en las que se remite expresamente a los criterios contables. Esto ocurre, por ejemplo, cuando se refiere a los «costos posteriores de los activos fijos»; la ley señala expresamente que son aquellos costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado por la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las «normas contables», deben ser reconocidos como costos.

Asimismo, en el inciso e) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo 122-94-EF por nuestro Gobierno Central, modificado por el Decreto Supremo 134-2004-EF, de fecha 5 de octubre de 2004, se señala que los «costos indirectos de fabricación» corresponden al concepto de «gastos de producción indirectos» señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las existencias. De igual forma, dicho reglamento indica que, para determinar el costo computable de los bienes o servicios, se tendrán

¹ Por mandato del artículo 223° de la Ley General de Sociedades, aprobado mediante Ley 26887, del 10 de diciembre de 1997, se dispuso que las empresas deben formular sus estados financieros de acuerdo a «Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados». Basándose en ello, el Consejo Normativo de Contabilidad ha reconocido que tales principios estaban constituidos por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y, de forma supletoria, por los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP), que se formalizan a través de los Statement of Financial Accounting Standards (FAS).

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 por la propia ley y el reglamento.

Sin perjuicio de ello, no surge con la misma claridad la necesaria remisión a la normatividad contable en otros muchos casos, como ocurre, por ejemplo, con el tratamiento de los costos de transacción en una operación de financiamiento. En efecto, si una compañía local decide emitir papeles de deuda en el exterior, es necesario incurrir en diversos desembolsos para llevar a cabo tal proyecto, como los desembolsos destinados a los auditores responsables de dar su opinión sobre los estados financieros de la empresa emisora; los desembolsos destinados a los abogados encargados de validar el entorno legal, societario y tributario en el país emisor; así como las retribuciones por la elaboración de los respectivos contratos, o los desembolsos del estructurador financiero, quien se encargará de validar la viabilidad del proyecto y buscar el *sponsor* adecuado para una exitosa emisión.

Conforme a la NIC 39, el conjunto de estos desembolsos se denomina «costos de transacción» y deben reconocerse en resultados no en el ejercicio en que se incurren, sino diferirse en el plazo del financiamiento, es decir, en el plazo de la deuda. Al respecto y en el marco del principio del devengo, que rige el reconocimiento de ingresos y gastos, surgen las siguientes interrogantes: ¿Acaso no concluyó su trabajo el auditor?, ¿no se cerraron los contratos?, ¿acaso no concluyó el proceso de emisión de los papeles de deuda? Si bien es cierto que la NIC 39 busca estimar de mejor manera la distribución de los gastos, ¿no es acaso en razón del principio del devengo (de plena aplicación para propósitos fiscales) que es posible sostener que económicamente dichos desembolsos ya cumplieron su fin e, incluso, los proveedores de dichos servicios ya reconocieron dichas operaciones como ingresos? Sobre la base de dichas premisas, ¿resulta válido diferir dichos gastos solo porque la NIC 39 busca una mejor estimación de los costos de transacción?

Otro caso que ilustra el divorcio entre la normatividad contable y la normatividad tributaria es el relativo a los activos fijos que quedan fuera de uso, y que, por razones de negocio, la empresa toma la decisión de venderlos. En estos casos, la NIIF 5 establece que dichos activos deben registrarse como «activos no corrientes disponibles para la venta», y dejan de depreciarse para propósitos financieros.

En un contexto de desaceleración de nuestra economía, muchas empresas peruanas pueden estar afrontando este tipo de situaciones, en las que una disminución en sus ventas puede llevar a suspender operaciones e, inclusive, cerrar sus plantas productivas, a partir de lo cual, en muchos casos, deben tomar la decisión de prescindir de activos para recuperar en parte la inversión realizada.

En un escenario como este, en el que la empresa puede tener pérdidas tributarias y escinde parcialmente sus negocios, la ley tributaria limita la compensación de tales pérdidas hasta un monto equivalente al valor de los activos fijos antes de la reorganización empresarial, por lo que surge la interrogante sobre si estos bienes —que, por disposición de la NIIF 5 han sido reclasificados como «activos mantenidos para la venta» (ya no calificarían como activos fijos para propósitos financieros)— pueden considerarse para el cómputo de los activos fijos (desde un punto de vista tributario) que limita el uso de las pérdidas tributarias. Un efecto adicional al comentado sería también el relativo al cómputo de la depreciación, que, por efectos de la reclasificación del activo fijo, dejaría de registrarse en libros y, con ello, se incumpliría el requisito tributario para que sea admisible la depreciación. Como se puede apreciar, una interpretación basada exclusivamente en lo señalado por la NIIF 5 podría generar un claro perjuicio económico para las empresas que enfrenten este tipo de situaciones.

Una situación particular que también merece atención, por ejemplo, para el sector automotriz, es el reconocimiento de ingresos, cuando la venta del vehículo lleva consigo las denominadas «obligaciones de desempeño», es decir, cuando la empresa comercializadora ofrece de manera «gratuita» el servicio de mantenimiento por los primeros tres años.

En estos casos, la forma de reconocer los ingresos, conforme a lo señalado por la NIIF 15 y cuya vigencia está prevista a partir del año 2018, establece que se deben desagregar los distintos componentes del precio para propósitos de su reconocimiento, lo que llevaría a que parte de los ingresos se difieran a los siguientes ejercicios (los servicios), pese a que la factura consigna un precio único por la transferencia del bien.

Si bien el criterio que trae consigo la NIIF 15 busca ser más exhaustivo en cuanto a la estimación de los ingresos en comparación con los lineamientos de la NIC 18, dicho criterio podría entrar en clara contraposición con el principio del devengo recogido en la jurisprudencia. Inevitablemente, este hecho nos obligará a reflexionar sobre la correcta interpretación que debe efectuarse a partir de la normatividad tributaria y el principio de reserva de ley.

En efecto, teniendo a la vista las situaciones planteadas a manera de ejemplo, consideramos que las decisiones tomadas por los técnicos contables (IASB, etcétera) no pueden alterar la forma como se determina el impuesto a la renta peruano, salvo que, como ya lo hemos indicado, sea nuestra propia legislación la que se remita de forma «obligatoria» a la normatividad contable.

En ese marco, no es que la NIC vigente en el año 1 sea aplicable para fijar la renta neta imponible del año 1 y que un cambio de la misma NIC en el año 2 suponga una modificación en la determinación de la renta neta imponible del año 2, pues ello vulneraría el principio de reserva de ley. Por esta razón, reiteramos la necesidad

de evaluar en cada caso particular si la aplicación de la normatividad contable para propósitos tributarios resulta obligatoria o no, sin perjuicio de la particular opinión que pueda tener la Administración Tributaria en cada uno de estos casos, en los que el divorcio entre lo financiero y lo tributario se hace más evidente.

Por ello, a partir de la gran cantidad de cambios existentes en la normatividad contable, se hace necesario e indispensable que se dicten normas que precisen los efectos de tales cambios en materia tributaria. Asimismo, es necesario mantenerse alerta respecto de las operaciones que generan diferencias temporales, lo que evidentemente obliga a las empresas ser más acuciosas en el análisis, puesto que, hoy por hoy, el arte está en identificar dichas diferencias temporales para otorgarles luego el tratamiento tributario que corresponde.