



Efecto de los cambios en las normas contables en la tributación empresarial

Effects from changes in financial standards over corporate taxation

Walther Belaunde Plenge¹

Resumen:

En el presente artículo se analiza qué tanta influencia debería tener realmente las normas contables en la determinación de la renta neta imponible y, por ende, qué tanta inestabilidad debería realmente ocasionar las modificaciones que se realicen sobre las mismas en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

Para ello, se verá cuál es la influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Asimismo, se realizará un análisis de la naturaleza jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad y su uso como fuente normativa en el Impuesto a la Renta.

Abstract:

The present paper will analyze the influence that financial standards on the determination of taxable income and, hence, how much instability should cause its modification on corporate taxation.

For that purpose, it will show the influence of accounting on corporate taxation determination. Also, it will analyze the legal nature of international financial standards, and its use as legal source in income taxation.

Palabras clave:

Normas contables – Impuesto a la renta empresarial – Normas Internacionales e Información Financiera (NIIF) – Fuente normativa

Keywords:

Financial standard – Corporate income taxation – International Financial Reporting Standards (IFRS) – Legal source

Sumario:

1. Introducción – 2. Calificación jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad. Utilización de las Normas Internacionales de Contabilidad como fuente normativa en el Impuesto a la Renta Empresarial – 3. Las Normas de Contabilidad en la Ley del Impuesto a la Renta. La interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta a la luz de las NIIF – 4. Algunos problemas prácticos – 5. Algunas conclusiones

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Cuenta con el Diploma en Derecho de la Energía, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas y ha realizado estudios de Postgrado en el "Programa para la Alta Dirección" de la Universidad de Piura. Fue socio encargado del área Tributaria del Estudio Santivañez. Fue Presidente del Comité Tributario de la American Chamber of Commerce del Perú e integra el Comité Tributario de la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo, miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (ex Director) y de la International Fiscal Association (IFA). Fue socio principal del Estudio Rebaza, Alcazar & De Las Casas. Fundador de Acerta Asesores, boutique especializada en Asesoría Tributaria con especial presencia en los sectores de Energía y Minas. Anteriormente se desempeñó como director de Impuestos de Southern Perú Copper Corporation, y como socio de la división de asesoría tributaria y legal de Deloitte & Touche.

1. Introducción

Las normas que regulan la contabilidad, recogidas actualmente en la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), han tenido una evolución importante durante las últimas décadas tanto a nivel nacional como internacional, y seguirán siendo modificadas de acuerdo a cómo evolucione la economía y la forma de hacer negocios, así como también bajo la influencia del contexto económico.

En el Perú se han adoptado las NIIF en forma gradual, siendo que en los años 2011 y 2012 se hizo obligatoria su adopción para las empresas supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV).

También, como se explicará en mayor detalle a lo largo de este artículo, en el Perú es común que la determinación de la renta neta imponible (la base sobre la que se aplica la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría) se realice partiendo de la utilidad contable, para luego realizar las modificaciones necesarias a fin de determinar la renta imponible, esto aplicando las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

Ahora bien, de manera incorrecta la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) y el Tribunal Fiscal, tienden a aplicar en exceso las normas contables como norma supletoria o en muchos casos a efectos de establecer “la realidad económica de la operación”, por lo que resulta que las normas contables, en ocasiones, determinan la forma de interpretar contratos u operaciones comerciales o financieras. A su vez, la propia Ley del Impuesto a la Renta, en ocasiones remite a las normas contables para regular ciertos aspectos que influyen en la determinación del Impuesto.

Entonces, tenemos que dada la influencia de las normas contables en la determinación de la renta imponible, su modificación en ocasiones puede determinar cambios en el cálculo de la renta imponible. Ello, sumado al hecho de que en ciertas oportunidades la SUNAT y el Tribunal Fiscal aplican las normas contables a efectos de determinar la realidad económica de ciertas operaciones, genera inestabilidad jurídica, lo que en definitiva no favorece al desarrollo económico del país.

En razón de ello, en este artículo analizaremos qué tanta influencia debería tener realmente las normas contables en la determinación de la renta neta imponible y, por ende, qué tanta inestabilidad debería realmente ocasionar las modificaciones que se realicen sobre las mismas en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

Es así que, en las líneas que siguen, revisaremos cuál es la influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Asimismo, realizaremos un breve análisis de la naturaleza jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad y su uso como fuente normativa en el Impuesto a la Renta.

2. Calificación jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad. Utilización de las Normas Internacionales de Contabilidad como fuente normativa en el Impuesto a la Renta Empresarial

Si bien no es el tema central del presente artículo, consideramos importante mencionar la relevancia que tiene en el sistema tributario la calificación jurídica de las normas internacionales de contabilidad, ello en la medida que, como hemos mencionado, los operadores jurídicos tributarios vienen utilizando las normas contables a efectos de dar contenido a las normas tributarias. En muchos casos tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT han hecho prevalecer el tratamiento establecido en las normas contables a determinadas operaciones económicas (por ejemplo, los arrendamientos considerados como arrendamiento financiero), desconociendo el tratamiento tributario que recoge la Ley del Impuesto a la Renta para dicha operación.

Dado que es un tema que ha generado diversas opiniones, sin pretender hacer un análisis crítico ni exhaustivo del tema, mediante el presente artículo trataremos de identificar los aspectos más importantes a considerar para el análisis.

A efectos del análisis debemos comenzar por el Título Preliminar del Código Tributario, específicamente la Norma IX, que señala que en lo no previsto por las normas tributarias podrá aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; y supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho².

2 Ver Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30.12.2016 y vigente desde el 31.12.2016, el cual establece la aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272.

Por su parte, la Norma III del citado Código, establece que son fuente del derecho tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente³;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.

Adicionalmente, debe tomarse en consideración que la Ley del Impuesto a la Renta admite diversas fuentes complementarias para interpretar su contenido. Es así que los operadores jurídicos (SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial), han venido aplicando normas de distinta índole a efectos de definir o darles contenido a algunos conceptos recogidos en la referida Ley.

Considerando lo expuesto, existe una abierta discusión con relación a la correcta aplicación de las normas contables, específicamente las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), denominadas actualmente Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en la medida que éstas vienen siendo utilizadas como referente para definir o darle contenido a algunos conceptos recogidos en la Ley del Impuesto a la Renta. La discusión se centra en la calificación de las NIC y/o NIIF como norma jurídica, especialmente, sobre su aplicación como fuente para la interpretación de las disposiciones tributarias en el marco de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es así que, tomando en cuenta lo establecido en la Norma III y Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde analizar si las normas contables, específicamente las NIIF, califican como normas jurídicas.

Norma jurídica

Para dicha finalidad resulta conveniente establecer qué es una norma jurídica y cuáles son sus características, para lo cual recurriremos a la definición de Rubio Correa que la describe como un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, cuyo cumplimiento es garantizado por el Estado, y para cuya validez y vigencia requiere del cumplimiento de ciertos requisitos de forma y fondo.⁴

Al respecto, Rubio Correa agrega que los requisitos formales son “los que prescribe la configuración de las fuentes del Derecho dentro de cada sistema jurídico particular” y respecto a los requisitos de fondo establece que “la norma es válida cuando no resulta incompatible con otras de rango superior”.⁵

A los efectos de establecer si las normas contables cumplen con los requisitos para ser consideradas como una norma jurídica, igualmente resulta preciso remitirnos a lo establecido en los artículos 51°, 109° y 138°, segundo párrafo, de la Constitución:

“Artículo 51.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.”

“Artículo 109.- La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.”

“Artículo 138.- [...] En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior.”

De las características, definición y requisitos antes mencionados, tenemos que la norma jurídica debe contener un mandato conforme al cual ante cierto supuesto debe producirse un efecto, lo cual debe ser formulado con una lógica jurídica. Asimismo, existen ciertos requisitos contenidos en la Constitución a efectos que una norma tenga validez, y en forma adicional, de cumplir con dichos requisitos la norma jurídica debe aplicarse observando determinadas jerarquías.

3 Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

4 Rubio Correa, Marcial. “El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho”. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Décima Edición, aumentada. Página 76.

5 Rubio Correa, Marcial. “El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho”. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Décima Edición, aumentada. Página 104.

Ahora bien, es importante tener en consideración que el Tribunal Constitucional también se ha pronunciado respecto a los requisitos que deben cumplir las normas jurídicas, estableciendo que su validez depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso formal y material de su producción jurídica.

Así, tenemos que en relación a lo anterior, la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0017-2005-PI/TC establece que:

“Una ley que no haya sido publicada, sencillamente es ineficaz, pues no ha cobrado vigencia. Y sobre aquello que no ha cobrado vigencia, no es posible ejercer un juicio de validez, en un proceso de inconstitucionalidad, pues no será posible expulsar del ordenamiento jurídico aquello que nunca perteneció a él.”

En el mismo sentido, la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional recaída en Expediente N° 02050-2002-AA/TC establece que:

“Si bien dicho precepto constitucional establece que es la “ley” la que tiene que ser publicada, el Tribunal considera que en dicha frase debe entenderse, prima facie, a cualquier fuente formal del derecho y, en especial, aquellas que tienen una vocación de impersonalidad y abstracción. A juicio de este colegiado, la publicación de las normas en el Diario Oficial “El Peruano” es un requisito esencial de la eficacia de las leyes y de toda norma jurídica, a tal extremo que, una norma no publicada, no puede considerarse obligatoria.”

Como puede observarse, para que una norma jurídica califique como tal, debe cumplir entre otros, con el requisito formal de su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”.

En este contexto, resulta preciso señalar que en el Perú el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) es la entidad que, a través de una Resolución emitida por ellos, oficializa las NIIF que deben ser observadas para la preparación de los estados financieros en el Perú. Cabe indicar que la Resolución a partir de la cual el CNC oficializa las NIIF no reproduce el texto de la norma contable; solo hace referencia al número y denominación de la norma contable, así como a la fecha de su emisión o revisión por parte del International Accounting Standards Board (IASB).

Entonces, tenemos que las normas contables no son publicadas en el Diario Oficial “El Peruano”, siendo publicadas únicamente en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas⁶; es por ello que consideramos que las normas contables no pueden ingresar al ordenamiento jurídico como normas jurídicas propiamente dichas, en la medida que no cumplen con el requisito de publicidad exigido por nuestra Constitución. Lo señalado tiene sustento en diversa jurisprudencia constitucional, que se pronuncia en el sentido que la falta de publicación del texto completo de una norma genera la ineficacia de la norma, lo que supone su no inclusión en el sistema normativo peruano.

Aun cuando existen otras características que podríamos analizar a efectos de determinar si las normas contables califican como normas jurídicas, consideramos que lo mencionado en los párrafos precedentes es suficiente para concluir que las normas contables no califican como norma jurídica, por lo que no pueden constituir fuente del derecho tributario. Asimismo, no podrían ser utilizadas de manera supletoria para dar contenido a las normas tributarias.

3. Las Normas de Contabilidad en la Ley del Impuesto a la Renta. La interpretación de la Ley del Impuesto a la Renta a la luz de las NIIF

Luego de haber analizado brevemente la naturaleza jurídica de las normas contables, es relevante para el tema que nos ocupa, revisar si la Ley del Impuesto a la Renta está efectuando una remisión incorrecta a las Normas Internacionales de Contabilidad, o si acontece que las instituciones que fiscalizan y/o resuelven los reclamos de los contribuyentes: i) SUNAT, ii) Tribunal Fiscal y iii) Poder Judicial, aplican de manera inadecuada a las normas contables en materia tributaria.

Al respecto, es importante adelantar que la Ley del Impuesto a la Renta no establece una remisión directa con carácter general a las Normas Internacionales de Contabilidad para la determinación de la renta imponible. En su texto no encontramos ninguna norma que señale que el resultado consignado en los Estados Financieros elaborados a partir de normas contables deba ser considerado como la base o renta neta imponible con el fin de calcular el Impuesto a la Renta Empresarial.

6 <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones>

Ahora bien, no podemos negar que los estados financieros son el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial y, por tanto, resulta esencial que las operaciones se registren contablemente de forma correcta. En otras palabras, el resultado contable reflejado en los estados financieros únicamente constituye una “base metodológica” para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial y, llegado el caso, pueden ser un medio de prueba de gran importancia.

En ese sentido, como bien señala Ferreiro Lapatza “la contabilidad conserva así el papel que le corresponde como apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados sin invadir un terreno que no le corresponde: el de la normativa fiscal”⁷

Sin embargo, de manera reiterada el Tribunal Fiscal en diversas Resoluciones ha interpretado de manera errónea el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al partir de la premisa que dicho artículo establece que la base imponible para el Impuesto a la Renta Empresarial resulta de los resultados contables.

Este es el principal argumento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10577-8-2010 y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 015502-10-2011, cuya parte pertinente citamos a continuación:

“Que, conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y N° 07045-4-2007, 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 (...).”
(Subrayados nuestros)

Como se desprende de la resolución citada, para el Tribunal Fiscal el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta estaría estableciendo que la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial proviene de los resultados contables. Es decir, según la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal, nuestra Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento habría acogido el Sistema de Balance Único con correcciones, lo que en nuestra opinión no es compatible con una lectura integral de la Ley.

Creemos que el Tribunal Fiscal efectúa una interpretación errónea de lo regulado en el artículo mencionado, debido a que nuestro ordenamiento jurídico no establece expresamente el sistema de determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

Cabe indicar que, cada vez son más las situaciones en las que diversas operaciones económicas están siendo reconducidas para efectos tributarios por la aplicación de normas contables, y como hemos señalado el criterio que viene siendo aplicado por los operadores jurídicos -equivocadamente en nuestra opinión- es considerar que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta estaría estableciendo que la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial se determina en función a los resultados contables, con lo cual se le estaría otorgando una importancia mayor a la que le corresponde a las normas contables.

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

“Artículo 33°.- Diferencias en la determinación de la renta neta por la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

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

De una lectura del artículo citado, se puede observar que el mismo no establece si la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial es el resultado contable o el tributario, así como tampoco establece la

7 Ferreiro Lapatza, José. “Determinación Objetiva de la Base Imponible en la Renta Aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas – Relatoría General”; en XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Memorias, Tomo I; Asociación Argentina de Estudios Fiscales; pág. 40-41.

obligatoriedad del uso de las normas contables para la determinación del resultado tributario a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta Empresarial; sino que, reconoce las diferencias que pueden existir entre la contabilización de las operaciones bajo las normas contables, y la aplicación de las normas tributarias que regulan la forma de determinar la base para el cálculo del Impuesto a la Renta Empresarial.

En nuestra opinión, y conforme se ha señalado en párrafos anteriores, es en aplicación del artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que el resultado contable recogido en los estados financieros de la empresa es utilizado como punto de partida para la determinación de la renta neta imponible, pero solo como “base metodológica” o “medio de prueba”. De ninguna manera establece que el resultado contable es la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial.

Tal es así que, en el supuesto que existieran errores en la contabilidad, ya sea por registrar mayores o menores ingresos a los que deberían corresponder, la SUNAT podrá -dentro de un procedimiento de fiscalización- determinar el importe correcto de la obligación tributaria prescindiendo de las anotaciones del registro contable y las normas contables, sustentando válidamente su reliquidación en otras pruebas como son los contratos, los comprobantes de pago, cruces de información con otros clientes, entre otros.

Otro ejemplo que permite establecer claramente que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no establece que la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial se determina en función a lo establecido por las normas contables, es que SUNAT puede determinar el Impuesto sobre base presunta. Ciertamente, el artículo 64° del Código Tributario regula el supuesto de determinación sobre base presunta, cuando el deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Considerar lo contrario –es decir, partir de la premisa que la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial se encuentra sujeto a lo regulado por las normas contables– implicaría desconocer que el régimen tributario peruano para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial está sustentado en el sistema de balances independientes, además de una clara afectación al principio de reserva de ley en tanto las normas contables no califican como normas jurídicas.

En este punto, es pertinente precisar que el régimen tributario peruano se basa en el sistema de “balances independientes”, y no en el sistema de “balance único con correcciones”. En efecto, la doctrina reconoce que, para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, existen dos corrientes a nivel internacional⁸:

a. Modelo denominado “Sistema de Balance Único con correcciones”. – En este sistema, el resultado contable constituye la base imponible del tributo, lo que significa que las normas contables y/o estándares contables que son utilizados para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial constituyen la fuente normativa tributaria. Ello significa que, cualquier modificación que se pudiera dar en el tratamiento que las normas contables establezcan afectará necesariamente la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

Este sistema considera a la contabilidad como base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial en la medida que el régimen normativo se remite al resultado contable como punto de partida.

En ese sentido, como bien señala Durán Rojo, las Administraciones Tributarias que apliquen este modelo podrían válidamente exigir “cierto tipo de contabilización sobre la base de la lectura que ellos tuvieran en cuanto a lo que señalan las normas y/o estándares contables”⁹, en la medida que la base del Impuesto a la Renta Empresarial se encuentra sujeto a lo establecido por las normas contables. En otras palabras, la forma de contabilización de las operaciones podría generar la pérdida de una deducción, pudiendo las Administraciones Tributarias válidamente exigir que para que un costo o gasto sea reconocido, deba encontrarse registrado contablemente.

8 Durán Rojo, Luis y Marco Mejía Acosta. «Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al derecho peruano». Ponencia presentada en las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Lima, organizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano. agosto de 2014. Página 227-232.

9 Durán Rojo, Luis; “La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Un breve análisis de la situación en el Perú”, Revista IUS ET VERITAS N° 48, Julio 2014, página 185.

Una de las desventajas que encontramos en este modelo se encuentra relacionada a la adaptación del “Derecho Contable interno a la normativa contable internacional”¹⁰, dado que muchos de los países que adoptaron este modelo, únicamente optaron por incorporar selectivamente algunas normas contables, sin embargo, ello ha generado notables problemas en torno a si dichas normas internas deben interpretarse o no conforme a las NIC/NIIF tal y como eran emitidas por el IASB¹¹. Asimismo, siendo que dichas normas contables son reformadas con frecuencia, los operadores jurídicos deberán realizar una revisión y actualización de las normas contables al desplegar éstas una eficacia fiscal inmediata en este modelo.

Al amparo de este modelo, cualquier corrección que se pudiera efectuar en los estados financieros de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Empresarial, generaría necesariamente una posterior presentación de una declaración rectificatoria en la medida que la base del Impuesto a la Renta Empresarial se encuentra sujeto a lo consignado en los estados financieros, sin ningún tipo de conciliación. Además, independientemente de lo que pudieran regular las normas tributarias, se exigiría la contabilización de las operaciones para que sean reconocidas, no pudiendo efectuar adiciones y deducciones vía declaración jurada.

Cabe indicar que este modelo es aplicado en países como Alemania, Francia, España e Italia.

- b. Modelo denominado “Sistema Balances Independientes”.** – En este sistema, el resultado contable consignado en los Estados Financieros es usado como punto de partida práctico para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, pero se somete a la regulación de las normas tributarias los ingresos computables, los gastos deducibles y los criterios para su valoración e imputación. En otras palabras, conforme a este modelo, en los hechos hay un balance tributario que se elabora a partir del balance contable pero en forma independiente del mismo.

En ese sentido, no será determinante la forma como las normas contables establezcan el tratamiento de una operación, sino que será indispensable el análisis de dicha operación o hecho conforme a las normas tributarias a fin de hallar la base imponible del impuesto que corresponda.

Como puede apreciarse en este modelo, a diferencia de lo que ocurre en el “Sistema de Balance Único con correcciones”, las Administraciones Tributarias no pueden exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del Impuesto a la Renta Empresarial deba ser contabilizado, salvo que las propias normas tributarias lo exijan de manera específica. Es así que, una ventaja de este modelo sería que válidamente vía declaración jurada del impuesto, se pueden efectuar adiciones y deducciones a fin de reconocer un costo o gasto, aunque no esté contabilizado, salvo evidentemente que las propias normas tributarias exijan una manera específica de contabilización.

De hecho SUNAT reconoce que los ingresos o gastos no deben estar contabilizados para que se puedan considerar a efectos de determinar la renta neta imponible, salvo que las normas lo exijan.

De otro lado, una desventaja del modelo de balances independientes es que se podrían generar problemas de inseguridad jurídica –como ocurre actualmente– en la medida que no se ha establecido claramente “cuál es la influencia real de las normas contables en la órbita tributaria”¹².

Cabe indicar que este modelo es usado en países anglosajones, especialmente EE.UU. y Reino Unido, así como en países de Latinoamérica como Argentina y Perú.

Como puede apreciarse, ambos modelos presentan ventajas y desventajas. Sin perjuicio de ello, tal como hemos señalado líneas arriba, debe tomarse en cuenta que en el Perú, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial se ha adoptado el sistema de balances independientes.

La anterior afirmación se deriva de un análisis detallado de nuestra Ley del Impuesto a la Renta, a través del cual hallamos que la referida norma establece el ámbito de aplicación y la base jurisdiccional del impuesto, así como las reglas para determinar la renta sujeta a imposición, por lo que la influencia de la contabilidad en el Impuesto a la Renta Empresarial únicamente puede darse con motivo de remisión expresa a dichas

10 Báez Moreno, Andrés. “Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la situación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. En: Análisis Tributario. N° 313. Lima: AELE, febrero de 2014; página 27.

11 International Accounting Standards Board

12 Báez Moreno, Andrés. “Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la situación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. En: Análisis Tributario. N° 313. Lima: AELE, febrero de 2014; página 26.

normas por parte de la propia Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, se observa de manera reiterada que la remisión a las normas contables por parte de los operadores jurídicos ha dejado de ser únicamente con la finalidad de dar contenido a las normas tributarias, para pasar a ser utilizadas como base para la determinación del Impuesto a la Renta, lo que definitivamente atenta contra el principio de reserva de ley, así como la predictibilidad y certeza jurídica.

Los problemas e inestabilidad jurídica derivados de la incorrecta aplicación de normas contables para definir el tratamiento tributario de muchas operaciones, nos lleva a concluir que resulta necesario introducir una norma que reconozca de modo expreso que la Ley del Impuesto a la Renta incorpora el Sistema de Balances Independientes.

4. Algunos problemas prácticos

Como se podrá apreciar en los ejemplos que se citan a continuación, cada vez son más frecuentes las situaciones en las que se han venido efectuando reparos a la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial basados en la aplicación de normas contables. Lo relevante en los ejemplos es que ni el Tribunal Fiscal ni la SUNAT han sabido reconocer que el régimen tributario peruano para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial está basado en el sistema de balances independientes, y no en el sistema de balance único con correcciones.

4.1 Contratos de arrendamiento operativo considerados como arrendamientos financieros para efectos tributarios

Tanto el Tribunal Fiscal como SUNAT han establecido como criterio que, si una operación corresponde ser contabilizada como arrendamiento financiero, deberá ser tratada de esa forma para efectos tributarios, incluso si el arrendador no es una empresa del sistema financiero. Es decir que, en el caso de un contrato de arrendamiento operativo que por normas contables debe ser registrado contablemente como un arrendamiento financiero, para fines del Impuesto a la Renta se debe le debe tratar como arrendamiento financiero. De esta manera la han dado efectos en el ámbito tributario a una norma contable.

Somos de la opinión que el criterio expuesto por SUNAT y el Tribunal Fiscal, respecto a la prevalencia de la aplicación de normas contables para la determinación del Impuesto a la Renta en el caso de contratos de arrendamientos operativos no es correcto, puesto que ello va en contra de lo acordado por las partes y como se verá más adelante crea vacíos perjudiciales para los contribuyentes.

En primer término tenemos que el tratamiento contable de los contratos de arrendamiento financiero es totalmente distinto al que resulta de lo regulado en la Ley del Impuesto a la Renta en relación a los contratos de arrendamiento operativos, ello por cuanto las normas contables que regulan los contratos de arrendamiento financiero establecen que el arrendador (propietario del bien) no debe tener el bien arrendado registrado en sus libros contables, más bien señala que el arrendatario debe registrar el bien arrendado como un bien propio y por lo tanto debe depreciarlo. Sin embargo la Ley del Impuesto a la Renta sólo permitiría la depreciación de bienes que son de propiedad del contribuyente, por lo que, si bien de acuerdo con la NIC 17 el arrendatario "activa" el bien (para efectos contables), no lo podría depreciar tributariamente.

Cabe señalar que la Ley del Impuesto a la Renta tiene una legislación específica que aplica a los contratos de arrendamiento financiero suscritos por contribuyentes con una entidad financiera autorizada por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP. En el caso de dichos contratos, la legislación especial aprobada por el Decreto Legislativo N° 299, establece que en el caso de contratos de arrendamiento financiero celebrados con las entidades autorizadas, el arrendatario debe depreciar el bien; sin embargo esta norma no alcanza a los contratos de arrendamiento operativo que conforme a las normas contables se deben registrar contablemente como arrendamientos financieros, ello por reunir determinadas características.

Lo señalado se encuentra sustentado en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece expresamente que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes. Por su parte, el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta define el costo de adquisición como la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra. Otro punto a considerar, y respecto del cual no se ha pronunciado ni el Tribunal Fiscal ni SUNAT es el requisito de sustentar debidamente el costo con comprobantes de pago.

En razón de ello, consideramos que en la medida que no se produzca la transferencia de propiedad de los bienes arrendados a favor del contribuyente, no existirá un costo de adquisición sobre el cual se calcule la depreciación. No existiría sustento legal para depreciarlo dado que, conforme a lo regulado en la Ley del

Impuesto a la Renta y su Reglamento, la deducción de los bienes del activo fijo se encuentra asociada a quien detenta la propiedad de los mismos, y siempre que los utilice para realizar actividades generadoras de renta gravada.

Resultaría contrario al ordenamiento jurídico, que se pretenda recalificar una operación económica -basada en normas jurídicas- aplicando normas contables. No es posible recalificar una operación económica a partir de estándares y/o normas contables, ni pretender variar el tratamiento tributario en virtud de la aplicación de normas contables.

Lo señalado es de suma importancia, más aun considerando que con la entrada en vigencia de la NIIF 16, el tratamiento contable de los arrendamientos en la contabilidad del arrendatario cambiará de forma notable. La NIIF 16 elimina el modelo de contabilidad dual para arrendatarios que distingue entre los contratos de arrendamiento financiero que se registran dentro del balance y los arrendamientos operativos para los que no se exige el reconocimiento de las cuotas de arrendamiento futuras. En su lugar, se desarrolla un modelo único, dentro del balance, que es similar al de arrendamiento financiero actual.

En otras palabras, a partir de la entrada en vigencia de la NIIF 16, prácticamente todo contrato de arrendamiento operativo pasará a ser tratado de forma similar que un contrato de arrendamiento financiero, es decir que por ejemplo, si una empresa arrendará una oficina por cinco años, deberá registrar la oficina como un activo y depreciarla para fines contables.

A continuación, se citan algunos párrafos de Resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT que se pronuncian respecto a que el tratamiento contable como arrendamiento financiero tiene efectos en el ámbito tributario:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014

“Que en ese sentido, el referido contrato denominado contrato de arrendamiento con opción de compra, no corresponde a un contrato de arrendamiento cuya única finalidad sea el otorgar el uso temporal del bien, sino que además tiene un carácter financiero; por lo que las cuotas mensuales pagadas en virtud de dicho contrato no respondían sólo a una contraprestación por el uso temporal del bien, sino a la probable transferencia del mismo; por ende, no debían ser deducidas como gasto para efecto del Impuesto a la Renta, encontrándose conforme a ley el reparo efectuado por la Administración.

Que si bien en el referido contrato la empresa arrendadora no es una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, condición que se encuentra contemplada en el Decreto Legislativo N° 299, que regula el contrato de arrendamiento financiero, ello no obsta, a que la real operación económica contenida en el contrato, se encuentre referida a un arrendamiento de bienes muebles con carácter financiero, al tener como finalidad el otorgar el uso de los bienes a la arrendataria, obteniéndose como contraprestación cuotas mensuales que incluyen un financiamiento para la posterior adquisición de los bienes dados en arrendamiento, de ser el caso.

Que cabe indicar 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.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la NIC 17 no puede ser utilizada como norma interpretativa para modificar los actos jurídicos realizados por las empresas, siendo que los contratos hacen referencia al Código Civil, por lo que se trata de contratos de arrendamiento simple, cabe indicar que la referida norma no ha sido considerada a efecto de calificar jurídicamente el contrato de arrendamiento celebrado, sino que sus características hacen que aquél cumpla con la definición contenida en la citada NIC, no apreciándose que se trate de modificar con su aplicación un acto jurídico, sino únicamente darle el verdadero sentido que le corresponde de acuerdo a lo pactado. (Subrayados nuestros)

Resolución del Tribunal Fiscal N° 15502-10-2011

“Que, conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y N° 07045-4-2007, 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” (Subrayados nuestros)

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10577-8-2010

“Según lo pactado con IBM del Perú el contribuyente debía considerar las operaciones como un arrendamiento financiero (leasing) y no como un arrendamiento operativo (...) la determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables, respecto de los cuales se procede a realizar la conciliación correspondiente con las normas tributarias, en tanto estas últimas establezcan disposiciones particulares, y en el presente caso de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC 17, los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo del contribuyente, 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 (...) La transacción materia de reparo debe ser asimilada a un arrendamiento financiero, situación que no queda desvirtuada por el hecho que el arrendador no haya sido una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la SBS, lo cual implica en todo caso, que el régimen tributario particular resulta de aplicación a la operación, siendo que, dentro del ejercicio de la libertad contractual que dispone que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato siempre que no sea contrario a norma de carácter imperativo, arrendador y arrendatario podían válidamente acordar la celebración de arrendamientos de carácter financiero u operativo.” (Subrayados nuestros)

Informe N° 133-2012-SUNAT/4B0000

“Ahora bien, en cuanto al tratamiento contable de los contratos que otorgan el derecho de superficie, debe tenerse en cuenta que, conforme al numeral 7 de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.

Así, la NIC 17 prescribe las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos, definiéndose para tal efecto como “arrendamiento” al acuerdo por el que el “arrendador” cede al “arrendatario”, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Al respecto, cabe agregar que atendiendo a lo dispuesto en la Interpretación CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento, en tanto el acuerdo traspase el derecho de uso de un activo durante un periodo acordado, normalmente mediante el control del activo, nos encontraremos ante un arrendamiento.

*Así pues, dado que el contrato por el que se otorga el derecho de superficie se concede al superficiario el goce de la facultad de edificar una construcción y usarla por un tiempo determinado, a cambio de un pago, dicha transacción se regirá por la NIC 17 Arrendamientos.
(...)*

*Así pues, tratándose de la transacción materia de consulta que versa respecto a un derecho de superficie, deberá tenerse en consideración que de presentarse, por sí solas o de forma conjunta, las situaciones señaladas en los párrafos 10 u 11 de la NIC 17, ello normalmente podría conllevar a calificar la operación como un arrendamiento financiero en los términos de la mencionada NIC.
(...)*

Por el contrario, si la transacción materia de consulta no calificase como arrendamiento operativo, debe considerar lo siguiente:

- Para el arrendatario: Conforme a lo indicado en el párrafo 20 de la NIC 17 debe reconocer los derechos que tiene sobre el terreno por el monto pagado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, el cual no será susceptible de depreciar debido a que el inciso f) del artículo 37° y el artículo 38° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta admiten la deducción de la depreciación por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo; siendo que el terreno tiene una vida ilimitada.

- Para el arrendador: Al transferirse sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad conforme con el párrafo 37 de la NIC 17, en el caso consultado la operación deberá tratarse como una venta. En este sentido, el arrendador reconocerá como ingreso de actividades ordinarias el monto pactado en la fecha de tal transferencia. Asimismo, también deberá reconocer en dicha oportunidad el costo computable del bien al comienzo del plazo del arrendamiento.” (Subrayados nuestros).

En caso se mantengan los criterios reflejados en las Resoluciones e Informe citados, cuando la empresa adopten la nueva norma contable de arrendamientos, se generarán innumerables contingencias tributarias.

4.2 Deducción de depreciación contabilizada

Conforme a lo dispuesto en el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones se deprecian aplicando una tasa de 5% anual sobre el valor del bien. De otro lado, de acuerdo a lo dispuesto

en el artículo 40° de la referida Ley, los demás bienes -distintos a los edificios y construcciones- afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que a tal efecto establezca el Reglamento.

Cabe destacar que acorde al artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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.

Ahora bien, en base a la delegación reglamentaria efectuada por la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 22° de su Reglamento, estableció las tasas máximas de depreciación de los demás bienes del activo fijo -distintos a los edificios y construcciones-, que se afecten a la actividad productora de rentas gravadas¹³. No obstante, la mencionada norma reglamentaria, en claro exceso de lo facultado por la referida Ley, estableció como requisito adicional para la depreciación tributaria, lo siguiente:

“La depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente” (el énfasis es nuestro)

Como puede apreciarse, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exige que, para que una depreciación sea aceptada tributariamente, aquella debe encontrarse contabilizada dentro del ejercicio gravable en que operará la depreciación.

En este punto, válidamente cabe preguntarnos cuál es el impacto de las normas contables en un contexto en el que, a fin de tomar la depreciación de un activo, se exige la contabilización previa de la misma. A fin de dar respuesta a la interrogante planteada, debe recordarse que uno de los cambios más relevantes dados por las normas contables es el nuevo método de medición del valor de los activos a “valor razonable”.

Podrá advertirse entonces, que el método de medición a “valor razonable” (precio al que puede adquirirse un activo entre partes interesadas, debidamente informadas en una transacción en condiciones de libre competencia), en la mayoría de casos, diferirá del valor de adquisición¹⁴ del activo cuya depreciación se busca tomar como costo o gasto. Acorde a ello, la consecuencia perjudicial para el contribuyente se pondría de manifiesto cuando el “valor razonable” asignado al activo en aplicación de las normas contables, reduzca el valor que el mismo activo tendría de haberse adoptado, -conforme a lo establecido en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta- el valor de adquisición.

En efecto, dado que, en dicho caso, al seguirse lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación se realizaría tomando como base el “valor razonable”¹⁵ del activo, podría resultar que, al ser el costo de adquisición mayor, parte del mismo no pueda ser tomado para fines del Impuesto a la Renta.

Cabe destacar que previa a la instauración del “valor razonable” como método de valorización de los activos, las normas contables preveían que dicha valorización se efectuara conforme al método tradicional del “costo histórico”, que no es más que un concepto símil, al concepto de “costo de adquisición” regulado en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta. En dicho escenario, los contribuyentes tenían, -de alguna forma- un modo de hacer frente a la ilegalidad del segundo párrafo del artículo 22° del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta, cuya redacción actual no solo afecta los derechos del contribuyente, sino que además contradice las normas y principios propios que rigen el sistema de imposición a la renta en nuestro país.

A continuación, se citan algunos párrafos de Informes de SUNAT que se pronuncian respecto a la imposibilidad de deducir la depreciación no registrada contablemente:

Informe N° 025-2014-SUNAT/4B0000

“(...)

Al respecto, el artículo 41° del TUO en mención dispone que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

13 Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca (25%); vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general (20%); maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina (20%); equipos de procesamiento de datos (25%), maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91 (10%) y otros bienes del activo fijo (10%).

14 Valor al que comúnmente se realiza la depreciación.

15 Asemajado al valor de mercado.

Por su parte, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla a que se refiere dicha norma para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Como fluye de las normas citadas, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, las cuales deben ser calculadas sobre su costo computable, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría; siendo que para que tales depreciaciones puedan ser aceptadas tributariamente deben encontrarse contabilizadas dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, y no exceder el porcentaje máximo establecido para el efecto en el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Siendo ello así, en el supuesto planteado en la primera consulta, 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, en la medida que dicha depreciación no se encuentra contabilizada en los libros y registros contables, sino tan solo la depreciación anual calculada sobre el menor valor del activo (valor financiero) producto de su rebaja." (Subrayados nuestros)

Informe N° 120-2016-SUNAT/5D0000

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

Otro caso en el que se podría impedir que las empresas tomen la depreciación es el de actividades en las que de acuerdo a lo establecido por las normas contables vigentes, los bienes físicos deben registrarse contablemente como activos intangibles. Los activos intangibles se amortizan, además las bases sobre la que se calcula la amortización es distinta, entonces de aplicarse literalmente la norma reglamentaria, las empresas que se encuentren en este supuesto no podrán tomar la depreciación que correspondería por aplicación de las normas del Impuesto a la Renta.

Como se deduce de los comentarios realizados, de las resoluciones del Tribunal Fiscal e Informes de SUNAT, resulta indispensable que se derogue el requisito de registrar contablemente la depreciación, por cuanto genera distorsiones en la determinación de la renta imponible al impedir que los contribuyentes en muchos casos no puedan tomar la depreciación a que tienen derecho.

5. Algunas conclusiones

Como se ha mencionado, las normas contables tienen propósitos distintos a las normas tributarias, puesto que buscan que los estados financieros muestren razonablemente los resultados de un periodo determinado de tiempo, para ello en ocasiones establecen formas de contabilizar operaciones que no coinciden con la realidad, con lo que han acordado las partes en un contrato o con lo establecido en las normas jurídicas.

Teniendo en consideración que muy pronto entrarán en vigencia modificaciones importantes a las normas contables como es el caso de la NIIF 15 que regula la forma como se deben reconocer los ingresos y la NIIF 16, que regula los arrendamientos, consideramos indispensable que se dicte una norma que se incorpore a la Ley del Impuesto a la Renta, por la que se declare de forma expresa que el sistema que recoge la misma es el de balances independientes, por cuanto se trata de normas contables que en el primer caso la NIIF 15 incorporará diferencias importantes en la forma como se deben reconocer los ingresos respecto a lo establecido en la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta, en tanto que la NIIF 16 incluirá mayores diferencias en el tratamiento contable de los arrendamientos. Asimismo, resulta conveniente que se señale en forma expresa que no se debe recurrir a las normas contables para otorgar un tratamiento distinto al establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Resulta indispensable que se derogue la disposición reglamentaria que exige que la depreciación tributaria se registre contablemente.

6. Bibliografía

Báez Moreno, Andrés. "Normas Contables e Impuestos sobre Sociedades". Aranzadi, Pamplona, 2005

_____. 2014. "Las NIC/NIIF y los Impuestos sobre el Beneficio Empresarial. Algunas notas, al hilo de la situación en el Perú, sobre su idoneidad fiscal y sus modos de incorporación al ordenamiento interno. En: Análisis Tributario. N° 313. Lima: AELE, febrero de 2014.

Báez Moreno, Andrés y Zornoza Pérez, Juan José. "Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas". EN: El Impuesto sobre la Renta y complementarios (Julio Roberto Piza y Pedro Enrique Sarmiento Pérez, editores), Universidad del Externado, Bogotá, 2010

Durán Rojo, Luis; "La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. Un breve análisis de la situación en el Perú", Revista IUS ET VERITAS N° 48, Julio 2014.

Durán Rojo, Luis y Marco Mejía Acosta. «Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al derecho peruano». Ponencia presentada en las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Lima, organizada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano. Agosto de 2014.

Ferreiro Lapatza, José. "Determinación Objetiva de la Base Imponible en la Renta Aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas – Relatoría General"; en XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Memorias, Tomo I; Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2016.

Navarro Faure, Amparo. "El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable". Ed. La ley. Primera 1ª. Edición septiembre 2007.

Rubio Correa, Marcial. 2011. "El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho". Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Décima Edición, aumentada.