



Luis Durán Rojo<sup>(\*)</sup>

# La influencia de la Contabilidad en la determinación del **Impuesto a la Renta Empresarial**<sup>(\*\*)</sup>

Un breve análisis de la situación en el Perú

## *The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*

*A brief analysis of the situation in Peru*

**Resumen:** En el presente artículo, el autor comenta respecto a la influencia de la contabilidad de las empresas para la determinación de la renta empresarial. En ese sentido, el autor analiza tanto el sistema de Balance único con correcciones que toma la contabilidad como base imponible del impuesto a la renta empresarial como el sistema de balances independientes no, constituyendo en ese caso únicamente una “base fáctica”. Acto seguido, el autor analiza que sistema resulta ser más conveniente en la realidad peruana.

**Palabras Claves:** Ley Impuesto a la Renta - Renta Empresarial - Estados Financieros - Sistema de Balance Único con Correcciones - Sistema de Balances Independientes

**Abstract:** In this article, the author comments on the influence of corporate accounting for determining corporate income. In this sense, the author discusses both, the unique balance system with corrections which takes accounting as taxable corporate income tax, and the system of independent balances which doesn't, and only constitute a “factual basis”. Then the author analyzes which system turns out to be more convenient in the Peruvian reality.

**Keywords:** Income Tax Act - Corporate Income Tax - Financial Statements - Unique Balance System with Corrections - System of Independent Balances

---

(\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Magister en Derecho Tributario por la Universidad de Castilla – La Mancha (España). Director del Área Tributaria del GRUPO AELE y Director de la Revista *Análisis Tributario*. Profesor Ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP, dictando cursos de la especialidad tributaria en la Facultad de Derecho, en la Facultad de Ciencias Contables y en la Maestría en Derecho con mención en Derecho Tributario. Ex Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC), del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano.

(\*\*) Las reflexiones que siguen se han ido forjando entre amigables conversaciones y acalorados debates con colegas, profesores y estudiantes, durante muchos años; y han sido expuestas anteriormente en algunos foros públicos o recogidas parcialmente en artículos o ponencias que he publicado o presentado. Tengo especial agradecimiento en este caminar a Marco Mejía Acosta (AELE - Análisis Tributario, Perú), Felipe Romero García (Universidad de Cádiz, España), Andrés Báez Moreno (Universidad Carlos III, España) y César Rodríguez Dueñas (BDO, Perú).

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
*The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*  
*A brief analysis of the situation in Peru*

## 1. Introducción

El Impuesto a la Renta (en adelante IR) es, por donde se vea, el tributo más importante en términos de recaudación y de incidencia en la vida cotidiana de las personas naturales y las entidades empresariales a lo largo del mundo. También lo es en términos conceptuales, porque desde que surgió, cuanto menos a nivel teórico se ha buscado lograr que su diseño normativo cumpla con los principios constitucionales que lo sostienen, especialmente el de Capacidad Contributiva, sin que aquello afecte su eficiencia recaudadora.

Los especialistas Barreix y Roca señalan acertadamente que el sistema impositivo que grava la renta:

“ha evolucionado en su estructura como ningún otro, adaptándose a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, las condiciones político-culturales y los avances tecnológicos en materia de administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal. Esta flexibilidad compleja le permitió ser el mayor recaudador de la historia en el periodo de mayor crecimiento de la recaudación, en el siglo XX<sup>(1)</sup>.”

Es verdad que en el último tiempo, muchas de las instituciones que han sido recogidas en las leyes sobre el IR de los distintos Estados nacionales, han estado motivadas por dos intereses contrapuestos, por un lado afrontar la globalización económica y hacer que el tributo no dificulte (e incluso promueva) la atracción del país para los capitales foráneos en términos de inversión económica, y por otro lado, establecer cláusulas especiales contra los esquemas elusivos que las empresas (especialmente transnacionales) han ido desarrollando y que han significado, en términos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), una real erosión de la base imponible del IR en los Estados en vías de desarrollo pero también en los desarrollados<sup>(2)</sup>.

Todo ello ha sido puesto en evidencia, de manera especial, en el Régimen del IR Empresarial, que con ciertas particularidades es conocido en otros países como Impuesto sobre Sociedades o Impuesto a las Ganancias Empresariales.

Ahora bien, a lo largo del desarrollo del IR Empresarial a nivel comparado, se han venido planteando relaciones de confluencias y lejanías con la Contabilidad, sea porque ésta ha influido en la aplicación de aquel, o bien porque el IR Empresarial ha marcado la ruta del desarrollo y aplicación práctica de la contabilidad. De hecho, desde hace cuarenta años, en la mayoría de países del mundo los Estados Financieros de las empresas (en adelante, EE.FF.) han sido tomados como punto de partida para el proceso de determinación del IR Empresarial.

Es verdad que, a efectos del IR Empresarial, hoy se discute mucho sobre los problemas que se originan por la utilización que hacen muchos contribuyentes globales como parte de sus estrategias elusivas de operaciones empresariales que afectan partidas contables que forman parte del resultado financiero, pero ello aún no ha redundado en cuestionamientos de fondo sobre el uso de la contabilidad como punto de partida para la determinación de este impuesto, aunque sí ha originado que se proponga fraccionar la base imponible del IR Empresarial en dos bloques no comunicantes y con forma de determinación y tasas distintas, por un lado el resultado de la explotación del negocio y por el otro el resultado financiero, al estilo del IR Dual que se ha establecido para

(1) BARREIX, Alberto y Jerónimo ROCA. *Reforzando un Pilar Fiscal. El Impuesto a la Renta Dual a la uruguayana (Primera Parte)*. En: *Análisis Tributario*. No. 238. Lima: AELE, noviembre de 2007; p. 24.

(2) Cfr. DURÁN ROJO, Luis. *La Propuesta BEPS de la OCDE y el Derecho Tributario Internacional*. En: *Enfoque Internacional de Análisis Tributario*. No. 11. Lima: AELE, 2013; pp. 4 y 5.



Luis Durán Rojo

personas naturales respecto de sus rentas no empresariales en varios países del mundo<sup>(3)</sup>.

También es cierto que desde hace un par de décadas se ha desarrollado una corriente doctrinaria y legislativa que en aras de la simplificación en el proceso de determinación impositiva y en la administración del tributo aboga por el establecimiento de un *flat tax* (o “impuesto parejo” en castellano) que sustituya al modelo actualmente dominante y prescinda de la contabilidad en todo orden de cosas<sup>(4)</sup>.

Como fuera, en las líneas que siguen queremos revisar cual es la influencia de la contabilidad en la determinación del IR Empresarial en el Perú<sup>(5)</sup>, aunque dejaremos para otro momento el análisis del uso interpretativo y/o supletorio de las reglas contables (que pueden abarcar estándares contables como las NIIF<sup>(6)</sup> y/o disposiciones normativas del Estado, que establecen la manera de registrar, valorar contablemente o elaborar EE.FF.) en relación a la normatividad tributaria en el marco de los postulados del Derecho tributario y la teoría del Derecho<sup>(7)</sup>.

Hay que adelantar que en el régimen normativo peruano del IR Empresarial se ha establecido expresamente el ámbito de aplicación y la base jurisdiccional del impuesto, así como las reglas para llegar a la renta sujeta a imposición, de manera que la discusión sobre la influencia de la contabilidad en el IR Empresarial se había concentrado en materia de interpretación e integración de la norma jurídica tributaria.

Sin embargo, con la incorporación del uso obligatorio del Modelo NIIF en el Perú para la elaboración de los EE.FF., se ha empezado a discutir sobre la pertinencia de la inclusión de la contabilidad como base imponible en la determinación del IR Empresarial, llegando incluso a sostenerse que en algún sentido parte del resultado contable es hoy base imponible del mencionado tributo.

## 2. Determinación del IR Empresarial sobre Base Contable

### 2.1. Buscando tipologías para “una verdad que no es la que parece”

A efectos del tema que venimos abordando, debemos indicar que en la legislación comparada encontramos que en la gran mayoría de regímenes la determinación del IR Empresarial se ve reflejada en una Declaración Jurada en la que se consigna el resultado contable y una serie de “reparos” aditivos y deductivos que llevan a la mensuración de una “renta neta tributaria” sobre la que se calculará el impuesto correspondiente.

En ese sentido, a primera vista habría una unidad conceptual en los modelos del IR Empresarial y, por tanto, el entendimiento interpretativo del uso de la contabilidad (EE.FF. y reglas contables) en la determinación de dicho impuesto podría extrapolarse claramente a cualquier particular realidad nacional sin mayores consecuencias.

Sin embargo, si vamos más allá del procedimiento concreto de determinación del IR Empresarial y nos detenemos en el análisis de los regímenes normativos nacionales que lo contienen, podemos claramente percibir que hay varios modelos relacionales entre

Contabilidad y Derecho.

Así, a *grosso modo*, podríamos llegar a organizar los distintos regímenes normativos

(3) SANZ GADEA; Eduardo. *El futuro del Impuesto sobre Sociedades*. En: SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo. *Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*. Aranzadi: 2010; pp. 225-260.

(4) No es materia de este artículo analizar los postulados de esta propuesta, aunque sugerimos revisar: HALL, Robert E. y Alvin RABUSHKA. *El Impuesto Parejo. Un enfoque innovador del sistema tributario*. Santiago de Chile: ECAEF-Universidad de Chile, 2009; pp. 167 y siguientes.

(5) Para revisar el estado situacional del discurso y la práctica contable, sugerimos revisar: DURÁN ROJO, Luis. *Estado actual y perspectivas de la Contabilidad. Claves de lectura para analizar su relación con el Derecho Tributario*. En: *Tributación y Desarrollo*. Revista del IPIDET. No. 2. Lima: IPIDET, 2014.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
***The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax***  
***A brief analysis of the situation in Peru***

nacionales en términos tipológicos según su cercanía a un modelo en el que la determinación del IR Empresarial se encuentra separada absolutamente de la contabilidad, o a uno en el que hay una dependencia absoluta de aquella a los requerimientos de ésta.

Al respecto, la primera estructuración de la que tenemos conocimiento en lengua española la proporcionó la profesora Combarros, que aludía a tres posibles relaciones entre el beneficio contable y la base imponible del IR:

- a) Caso en que las disposiciones mercantiles para la confección de los EE.FF. y la valoración del patrimonio empresarial tienen carácter vinculante para el Derecho tributario, al que llamó como “sistema de dependencia absoluta”.
- b) Caso en que la confección de los EE.FF. y la valoración del patrimonio empresarial se separa de la determinación del IR Empresarial, la que se desarrolla con criterios puramente tributarios, es decir, en la que el denominado “balance tributario” es autónomo, al que llamó como “sistema de separación absoluta”.
- c) Caso en que en principio los EE.FF. son vinculantes pero se establecen en puntos concretos regulaciones especiales divergentes de las normas de derecho mercantil, al que llamó como “sistema de integración con excepciones”<sup>(6)</sup>.

Aunque útil, tal clasificación tipológica ha sido ya superada bajo la idea, señalada por Navarro Faure, de que no se puede hacer referencia a modelos de separación absoluta suponiendo que no existe ninguna interrelación entre contabilidad y derecho tributario, pues:

“(…) esto no se produce nunca, desde el momento en que el sujeto no puede llevar una doble contabilidad

a efectos de cuantificar la renta, y por lo tanto, la contabilidad mercantil siempre aparecerá como instrumental respecto al Derecho tributario”, de modo que tal idea solo podría hacer referencia “(…) a que se trata de sistemas en los que no hay interrelación normativa o de fuentes, y en los que la normativa contable no se integra en la tributaria”<sup>(9)</sup>.

Agregaríamos, son aquellos en los que el resultado contable (obtenido en los EE.FF.) sirve como base metodológica para la determinación del IR Empresarial pero en ningún caso puede ser considerado como parte de su base imponible.

Por eso, superada la confusión originada por la no distinción entre la influencia contable en la determinación del IR Empresarial en términos de valor probatorio, con su posibilidad de ser fuente normativa, hay un cierto consenso en que la mejor clasificación ha de hacerse sobre la base de dos grandes grupos: (i) sistemas de balance único con correcciones, y (ii) sistemas de balances independientes o doble balance.

El sistema de balance único con correcciones supone considerar a la contabilidad como base imponible del IR Empresarial mientras que el sistema de balances independientes o doble balance no, constituyendo en ese caso únicamente una “base metodológica de determinación” o “base fáctica”. Para

- (6) Normas Internacionales de Información Financiera o, en inglés, *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, que son un conjunto de estándares contables internacionales producidos por el *International Accounting Standard Board (IASB)*, que en su conjunto mantienen unos ciertos patrones de visión, entendimiento y valoración.
- (7) Al respecto, sugerimos revisar: (i) DURÁN ROJO, Luis y Marco MEJÍA ACOSTA. *Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT*. En: *Enfoque Contable de Análisis Tributario*. No. 1. Lima: AELE, 2011; pp. 50-55; y, (ii) MEJÍA ACOSTA, Marco. *Perspectivas jurisprudenciales del uso de las NIIF en asuntos tributarios*. En: *Enfoque Contable de Análisis Tributario*. No. 1. Lima: AELE, 2011; pp. 56-61.
- (8) Cfr. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el patrimonio: análisis contable y jurídico tributario*. Instituto de Planificación Contable. Madrid: 1987; pp. 520 y siguientes.
- (9) NAVARRO FAURE, Amparo. *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*. La Ley Wolters Kluwer. Madrid, 2007; p. 139.



Luis Durán Rojo

nosotros, el punto de divergencia consiste en la dependencia/independencia de la contabilidad en la determinación de la norma jurídica tributaria (supuesto de hecho y consecuencia jurídica) que establece los alcances del IR Empresarial.

Veamos todo esto a continuación, pero previamente tomemos nota de una idea sugerente que introduce Báez al hilo del debate sobre los dos sistemas relacionales:

“Algunos países se ven obligados hoy a resolver las nuevas preguntas sin ni siquiera haber tenido tiempo suficiente para reflexionar sobre las respuestas antiguas. En efecto, algunos Estados se han visto sorprendidos por las nuevas NIC/NIIF y su eventual efecto fiscal, antes de haber desarrollado una reflexión detenida sobre la relación que existía entre la regulación de las bases imponibles de sus Impuestos sobre Beneficios y sus antiguas normas contables”<sup>(10)</sup>.

## 2.2. 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<sup>(11)</sup>.

Aquí, el resultado contable no tiene naturaleza de “elemento probatorio” o “base metodológica” para la determinación del IR Empresarial, sino que constituye Base Imponible del impuesto (entendida 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. Cualquier modificación en el tratamiento que dichas normas y/o estándares planteen afectará irremediablemente la determinación del IR Empresarial hasta que el legislador señale expresamente una consecuencia distinta. Así, la base imponible normativa en este sistema es una norma compleja integrada por disposiciones jurídicas contables y por normas tributarias.

No obstante lo dicho, hay que precisar que en este sistema el concepto de renta (esto es, lo que es materia de imposición o hipótesis de incidencia) deja de ser definido exclusivamente por normas tributarias, pues también lo será por disposiciones de un sector distinto del ordenamiento jurídico (el contable). Como señala Navarro Faure, el legislador -sobre la base de la idea de que la renta para efectos fiscales es lo que la ley dice que es- estaría acogiendo, de entre “(...) todos los posibles conceptos de renta”, “el que sería equivalente a beneficio contable”<sup>(12)</sup>, ósea se está optando por “(...) gravar esa manifestación de la capacidad económica que es el beneficio empresarial”<sup>(13)</sup>.

Por eso, las Administraciones Tributarias, en este sistema, podrían tener la potestad de exigir que para que un costo o gasto

(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*. No. 313. Lima: AELE, febrero de 2014; pp. 24-32.

(11) Para una revisión exhaustiva sobre el tratamiento en estos países véase: AUCEJO, Eva Andrés. *Relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad en Derecho Comparado: Alemania, Francia, Italia y España*. En: GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *Desafíos de la Hacienda Pública Española: La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. DOC. No. 13/2012. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; pp. 11-33; BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Aranzadi, 2005; pp. 542 y siguientes; y AGUIAR, Nina. *Tributación y Contabilidad. Una perspectiva histórica y de Derecho Comparado*. Ruiz de Aliza: 2011; pp. 506 y siguientes. En el específico caso español, véase ROMERO GARCÍA, Felipe. *La Relación Contabilidad-Fiscalidad: La experiencia en el Impuesto sobre Sociedades Españolas*. En: *Análisis Tributario*. No. 300. Lima: AELE, enero de 2013; pp. 27-33.

(12) NAVARRO FAURE. *Óp. cit.*; p. 136.

(13) *Loc. cit.*; p. 137.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
*The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*  
*A brief analysis of the situation in Peru*

sea reconocido a efectos del IR Empresarial deba estar contabilizado y, es más, en algunos casos podrían arrogarse la facultad de exigir cierto tipo de contabilización sobre la base de la lectura que ellos tuvieran en cuanto a lo que señalen las normas y/o estándares contables.

Conviene señalar que en el caso español, conforme señala Romero:

“Debe quedar claro que cuando (...) la norma fiscal respeta sustancialmente los ingresos y gastos contabilizados por la sociedad, los respeta cuando la sociedad ha realizado correctamente la contabilización de los mismos. De lo contrario, el artículo 143 del TRLIS confiere a la Administración Tributaria la facultad de calificar e interpretar las normas contables, aunque tengan naturaleza mercantil, porque no ejerce una función declarativa de derechos privados de naturaleza mercantil, sino simplemente de calificación fiscal de hechos económicos a los solos efectos de determinación de la base imponible del Impuesto”<sup>(14)</sup>.

En el mismo sentido, Báez indica que “(...) el artículo 143 del TRLIS habilita a la Administración Tributaria para determinar el resultado contable a los solos efectos fiscales, si las normas mercantiles que componen el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto se han aplicado incorrectamente”<sup>(15)</sup>.

### **2.3. 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”<sup>(16)</sup>, 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”.

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

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

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

A *grosso modo* este es el sistema que usan los países anglosajones, especialmente EE.UU. y Reino Unido<sup>(17)</sup>. También es el régimen que mantienen actualmente varios países latinoamericanos, entre ellos Argentina y Perú.

(14) ROMERO GARCÍA, Felipe. *La Relación Contabilidad-Fiscalidad: La experiencia en el Impuesto sobre Sociedades Españolas*. *Óp. cit.*; pp. 31 y 32.

(15) BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*. *Óp. cit.*; p. 60.

(16) Es importante insistir en la idea de que “ser prueba de la realidad” no significa que “sea la realidad misma”. Por eso, en este sistema queda claro que siempre habrá otros instrumentos que permitan probar la realidad económica materia de imposición, los que se sopesarán según las técnicas y la teoría jurídica sobre la prueba.

(17) Cfr. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *Óp. cit.*



Luis Durán Rojo

### 3. Modelo de determinación del IR Empresarial en el Perú

#### 3.1. Alcance general sobre el Régimen del IR Empresarial peruano

Según la Ley del Impuesto a la Renta peruano, cuyo TUO fue aprobado por el D.S. Nro. 179-2004-EF (en adelante “LIR”), y su Reglamento, D.S. Nro. 122-94-EF (en adelante “Reglamento de la LIR”), en el caso de las personas jurídicas, el IR se determina de forma anual, sumando a sus rentas o pérdidas de fuente peruana generadas en el ejercicio (todas las que son consideradas para esos efectos como rentas de tercera categoría) las rentas netas de fuente extranjera.

Para determinar las rentas o pérdidas de fuente peruana la asignación de los ingresos y gastos se realiza, en principio, conforme a lo señalado en los artículos 57 y 58 de la LIR; esto es sobre base devengada y, en el caso de ingresos por enajenaciones de bienes a plazos sobre cuotas convenidas para el pago exigibles en un plazo mayor a un año, sobre base “devengada-exigible”.

En cuanto a la determinación de las rentas o pérdidas de fuente extranjera, debe anotarse que la asignación de los ingresos y gastos se realiza en aplicación del artículo 57 de la LIR, esto es sobre base devengada para las rentas empresariales, y sobre base percibida para las ganancias y rentas de capital. A su vez, debe tomarse en cuenta las reglas del Capítulo XIV de la LIR referido al Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

A este régimen normativo, descrito liminalmente en los dos párrafos anteriores, llamaremos en adelante como IR Empresarial peruano (IRE). Como se ve, la LIR y su Reglamento establecen los alcances de lo que podríamos llamar “la norma jurídica tributaria” del IRE: es decir la hipótesis de afectación (o también llamada incidencia) y la consecuencia jurídica de dicho tributo.

Cabe recordar, como hemos mencionado en un trabajo anterior<sup>(18)</sup>, que en la hipótesis de afectación aparecerá previsto un determinado hecho, descrito por sus aspectos: material (el comportamiento de la persona), espacial (el territorio en el que

ocurrirá el hecho), temporal (el lapso temporal de ocurrencia del hecho) y personal (el sujeto que realiza la conducta que la norma quiere afectar). Se trata en buena cuenta de la formulación hipotética previa y genérica, establecida en la norma legal, de un hecho determinado.

A su vez, en la consecuencia normativa se prevé la realización del hecho, que exteriorizándose crea derechos y deberes. En buena cuenta, se trata de aquella parte de la norma que proveerá aquellos datos necesarios para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo. Así, la consecuencia jurídica o normativa diseña la propia relación jurídica tributaria, a partir de la materialización del presupuesto de hecho o hipótesis de afectación, por lo que son necesarios los aspectos personal (los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica), cuantitativo (la base imponible y la tasa) y temporal (el momento del nacimiento de la obligación tributaria).

En el caso del IRE, la hipótesis de afectación describirá el hecho económico -con base en la capacidad contributiva- que será materia de imposición, mientras que la consecuencia jurídica establecerá la base imponible y la tasa del impuesto.

Según lo que acabamos de señalar, salvo excepciones, en los capítulos I al IV de la LIR aparecería descrita la hipótesis de afectación del IR, y en los demás capítulos (salvo el referido a los pagos a cuenta) la consecuencia jurídica. En igual forma ocurriría en el Reglamento de la LIR.

#### 3.2. El IRE peruano responde al Modelo denominado como “Sistema de Balances Independientes”

En el Perú, para efectos de la determinación

(18) DURÁN ROJO, Luis Alberto. *Los Deberes de colaboración tributaria. Un enfoque constitucional*. En: *Vectigalia*. No. 2, Lima: octubre de 2006; pp. 15-30.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
*The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*  
*A brief analysis of the situation in Peru*

del IRE, se ha tomado el sistema de balances independientes o doble balance. Debe tomarse en cuenta, además, que en la LIR no aparece ninguna norma que establezca que los EE.FF. deban ser considerados como “base metodológica” del IRE, salvo una ligera referencia en el artículo 79 a que los contribuyentes deban incluir en la declaración la información patrimonial que la Administración Tributaria les requiera, lo que desde nuestra perspectiva no conlleva llegar a tal conclusión.

Efectivamente, el artículo 79 de la LIR establece lo siguiente:

“Los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable (...) Los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria.

Las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT (...).”

Complementariamente el inciso a) del artículo 49 del Reglamento de la LIR señala que:

“La presentación de la declaración a que se refiere el artículo 79 de la Ley se sujetará a las siguientes normas:  
a) Deberá comprender todas las rentas, gravadas, exoneradas e inafectas y todo otro ingreso patrimonial del contribuyente, con inclusión de las rentas sujetas a pago definitivo y toda otra información patrimonial que sea requerida (...).”

Sí queda claro de lo dispuesto por el artículo 79 de la LIR y el artículo 49 de su Reglamento, que hay una derivación a la SUNAT para que esta establezca, entre otros, la forma y condiciones para la presentación de la Declaración Anual del IRE.

Ahora bien, el artículo 33 del Reglamento de la LIR que lleva por título “Diferencias en la determinación de la renta neta por la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” 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 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”.

Como se puede leer, en el artículo 33 del Reglamento de la LIR citado se establecen las siguientes reglas:

- a) La determinación del IRE se hace sobre la base de lo que señalen la LIR y su Reglamento.
- b) La contabilización de las operaciones de las personas jurídicas, es decir la elaboración de los EE.FF. se hace -de conformidad con el artículo 223 de la Ley General de Sociedades (LGS)-, bajo principios de contabilidad generalmente aceptados (que el Consejo Normativo de Contabilidad ha interpretado que son las NIIF vigentes en el Perú).
- c) La determinación del IRE por parte del contribuyente se hace en la Declaración Anual del IR, partiendo del resultado contable (para tal efecto deben consignarse en la declaración los EE.FF. del ejercicio), al que deben practicarse (consignarse en la declaración jurada) ajustes correctivos (denominados comúnmente como “agregados y deducciones” o “reparos aditivos y reparos deductivos”) en base a la aplicación de la regla a) anterior.

Así, es en aplicación del artículo 33 del Reglamento de la LIR, y ciertamente de las Resoluciones de SUNAT que aprueban los Programas de Declaración Telemática (PDT)



## Luis Durán Rojo

del IR, que el resultado contable plasmado en los EE.FF. de la persona jurídica se constituye en el punto de partida de la determinación del IRE, funcionando como una “base fáctica”, un “medio de prueba” o una “base metodológica”, pero no como norma jurídica con el fin de determinar la base imponible del impuesto.

Tal sería además el criterio del Tribunal Fiscal peruano, según podemos deducir de lo señalado, entre otras, en las Resoluciones (RTF) No. 6604-5-2002, 7045-4-2007 y 11937-3-2010, todas las cuales parten del supuesto de entender que el artículo 33 del Reglamento de la LIR concluye “(...) que los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias”, de modo que:

- Respecto a un error en la contabilidad “(...) no puede concluirse que como consecuencia de la inexactitud en la preparación y presentación de los estados financieros, desde el punto de vista tributario los gastos reconocidos por la recurrente... estuviesen incorrectamente deducidos para efectos de la determinación de la renta imponible de tercera categoría (...)” (RTF No. 6604-5-2002).
- La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 - Tratamiento Contable del Impuesto a la Renta “(...) enlaza los principios contables con los cuales se establece la renta contable y los principios tributarios con los cuales se determina la renta tributaria, ya que al aplicar los principios tributarios del Impuesto a la Renta se obtiene la renta tributaria y de allí el monto del impuesto a pagar, en tanto que al aplicar los principios contables se llega a la renta contable sobre la cual se establece el impuesto relacionado con la utilidad contable, el cual no necesariamente coincide con el impuesto tributario. La diferencia entre uno y otro está dada por las diferencias temporales y permanentes, tal como lo establece el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta” (RTF No. 7045-4-2007).
- Si bien en el “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, se recoge como una característica cualitativa de los estados financieros

el principio de esencia sobre forma (...), debe indicarse que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), tienen por finalidad armonizar las prácticas contables y otorgar criterios uniformes para la presentación de la información financiera, entre otros fines; sin embargo, ello no puede ser óbice para el cumplimiento de normas tributarias tales como la obligación del uso de medios de pago en los supuestos señalados previamente. Por consiguiente, los argumentos expuestos por el recurrente en este extremo, carecen de sustento” (RTF No. 11937-3-2010).

En este punto, a manera de ejemplo, cabe referir que en la doctrina tributaria argentina, respecto a una disposición similar a la de nuestro artículo 33 del Reglamento, se ha interpretado erróneamente que en realidad estaría estableciéndose la base imponible del impuesto. Efectivamente, Linares señala que “...la utilización de este punto de inicio (se refiere a partir del resultado contable) para la determinación de la *base imponible* supone la muy criticable admisión de reducir la efectiva vigencia del principio de reserva de ley tributaria” (las cursivas son nuestras)<sup>(19)</sup>. Tarsitano se encuentra totalmente en desacuerdo con esta posición, porque entiende que la norma argentina a ese respecto sólo ha determinado una pauta metodológica para el inicio de la determinación del impuesto pero no ha fijado con ello que el resultado contable sea considerado como base imponible inicial del IR Empresarial<sup>(20)</sup>.

Creemos que la razón para el error conceptual descrito en el párrafo anterior (que es frecuente

(19) LINARES LUQUE, Alejandro. *La Tributación de las Rentas Empresariales en general*. En: GONZÁLEZ, Alonso (Coordinador). *La Tributación de la Renta Empresarial. Derecho Comparado*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008; p. 171.

(20) Cfr. TARSITANO, Alberto. *El Impuesto a la Renta Empresarial y la aplicación de las NIIF: Reflexiones actuales*. Exposición durante las Jornadas Internacionales del I Foro del IPIDET. Lima: 26 de abril de 2012.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
*The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*  
*A brief analysis of the situation in Peru*

además en el análisis de los operadores jurídicos peruanos en materia del IRE) estriba en lo que señalamos al inicio de este artículo, esto es que no se ha diferenciado claramente el sistema de determinación del IRE del cual se parte, de modo que respecto de legislaciones que tienen un sistema de determinación sobre balances independientes se ha tomado acriticamente los comentarios que en la doctrina extranjera se hacía, doctrina por lo demás anclada en el sistema de determinación de balance único con correcciones.

Curiosamente, el Tribunal Fiscal comete ese error cuando en la RTF No. 10577-8-2010, luego de señalar el criterio del colegiado en el sentido 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 (...)” 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”, se establece que si una operación fue contabilizada como arrendamiento financiero deberá mantener esa forma para efectos tributarios, incluso si el arrendador no es una empresa del sistema financiero.

En igual sentido, refiriéndose al mismo tema de análisis, esto es de reconocer el carácter de arrendamiento financiero para efectos del IR a una operación denominada como tal y realizada entre sujetos domiciliados en la que la entidad arrendadora no es una empresa del sistema financiero peruano, en la RTF No. 15502-10-2011, el Tribunal Fiscal (basándose en lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento de la LIR) señala que para determinar la base imponible del IR debe partirse de la contabilidad y aplicarse los ajustes dispuestos en las normas tributarias, de modo que al no existir norma tributaria específica que disponga un tratamiento distinto al tratamiento contable de cierta operación, este último sería aplicable.

Ahora bien, al hilo de lo que venimos comentando, se han alzado voces que plantean que lo señalado en el artículo 33 del Reglamento de la LIR resultaría inconstitucional porque

sería una norma reglamentaria la que habría establecido elementos esenciales de la norma jurídica tributaria del IRE. Evidentemente, tal aseveración partiría del mismo error conceptual que venimos describiendo, esto es que estamos adscritos al sistema de balance único con correcciones.

En ese sentido, por lo que vamos señalando hasta aquí, tal apreciación resultaría errónea puesto que, como hemos dicho, la metodología de determinación del IRE partiendo del resultado contable y, por ende, lo señalado en el artículo 33 del Reglamento de la LIR, no establecen los alcances de la base imponible sino que señalan la cobertura metodológica para la determinación de la misma.

Ello significa, en alguna medida, que los alcances del artículo 33 del Reglamento de la LIR no requerirían ser cubiertos por el principio de Reserva de Ley tributaria. Sin embargo, dado que dicha norma establece una metodología de cuantificación de la base imponible del IRE, sería mejor que esté reconocida en la propia LIR y sea adecuadamente reformulada, para evitar que del enunciado normativo se derive algún tipo de entendimiento equivocado sobre la situación de las normas y estándares contables como fuente creadora del derecho tributario, específicamente en lo referido al IRE.

### **3.3. Consecuencias de que el IRE sea uno de Balances Independientes**

Al ser el IRE un sistema de balances independientes se generan algunas consecuencias que tienen un hondo calado en la administración cotidiana del Impuesto y, por ende, en las facultades que la SUNAT tiene al respecto.

En primer lugar, es claro que en sí mismas las normas y los estándares contables no pueden ser considerados como normas jurídicas tributarias y, por tanto la manera



## Luis Durán Rojo

como según sus indicaciones es tratada una operación para efectos contables, lo que queda reflejado en los EE.FF., no genera ninguna consecuencia para el tratamiento en la LIR. En tal sentido, para efectos del IRE no será determinante la manera como las NIIF traten un fenómeno económico, sino que habrá que analizar si tal fenómeno debe ser tomado en cuenta, y cómo, para hallar la base imponible del impuesto que corresponda.

En el Perú, cualquier cambio en la forma del registro contable de las operaciones de las empresas no debe afectar directamente la base imponible del IRE, sino que debe pasar necesariamente por el tamiz de lo que disponen la LIR y su Reglamento.

En segundo lugar, como consecuencia de ello, cualquier corrección de los EE.FF. de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la Declaración Jurada Anual del IRE no necesariamente debe originar una posterior presentación de una Declaración rectificatoria, salvo que tuviera algún efecto directo en la determinación de dicho impuesto.

Conforme a ello, en caso el contribuyente hubiera o no contabilizado una operación económica, tendrá la posibilidad de por la vía de la declaración jurada poder realizar un ajuste correspondiente de la diferencia entre uno y otro, incluso, acerca de la no diferencia.

En ese sentido, en tercer lugar, el fiscalizador tributario no tiene competencia para cuestionar la manera cómo se contabilizó una operación. En concreto, la SUNAT no tiene potestad de exigir que para que un costo o gasto sea reconocido a efectos del IRE deba estar contabilizado o se contabilice de determinada forma (incluso si en dicha institución se creyera que tal posición tiene fundamento en las propias NIIF), de modo que se puede válidamente, por la vía de la Declaración Jurada del impuesto, reconocer un costo o gasto aunque no esté contabilizado, salvo evidentemente que la propia LIR o su Reglamento exijan una manera específica de contabilización, como efectivamente se indica en el citado artículo 33 del Reglamento de la LIR.

Así, el contribuyente (y la SUNAT en la fiscalización) deberá analizar la operación económica subyacente a la contabilización a la luz del régimen normativo del IRE vigente para determinar si se produjo una ganancia gravada, si estamos frente a un costo computable, si hay un gasto deducible, etc. Luego, deberá proceder a reconducir la afectación (o no) a resultados contables mostrada en los EE.FF., a su situación para efectos del IRE por la vía de la Declaración Jurada del impuesto.

### **3.4. Reconocimiento de normas o estándares contables como normas jurídicas tributarias**

En el Perú, en determinados casos, las normas legales sobre IR han establecido expresamente el uso de normas o estándares contables para la determinación de la base imponible del IRE, lo que no significa que de ello deba deducirse que hemos adoptado el sistema de balance único con correcciones.

Efectivamente, en estos casos, lo que ha hecho la LIR o su Reglamento es derivar expresamente un tratamiento en la determinación de la base imponible del IRE a determinadas normas o estándares contables, lo que en buena cuenta significa que el contenido de estos últimos ha sido incorporado al ámbito normativo del citado impuesto. Evidentemente, en estos casos, habrá que asegurar la conformidad constitucional de la derivación, al menos evitando la violación del principio de reserva de ley, que está figurado en el primer y segundo párrafos del artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Al respecto, en resumen, el Tribunal Constitucional (TC) peruano ha señalado<sup>(21)</sup>:

(21) Cfr., entre muchas, las sentencias del TC peruano recaídas en los Expedientes No. 2762-2002-AA/TC, 2689-2004-AA/TC, 6089-2004-PA/TC. Cabe referir que nosotros hemos sido muy críticos con esta doctrina del Tribunal porque consideramos que no garantiza adecuadamente el mandato constitucional en un Estado Semipresidencialista como es el que establece la Constitución Política del Perú. Cfr. DURÁN ROJO, Luis. *Alcances de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley*. En: *Análisis Tributario*. No. 219. Lima: AELE, abril de 2006; pp. 28-32.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
*The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*  
*A brief analysis of the situation in Peru*

- a) Es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos, es decir implica que el Poder Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo.
- b) Significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración, entre otros, de impuestos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Sin embargo es, *prima facie*, una reserva relativa, lo que significa que: (i) el Congreso puede delegar las facultades de legislar sobre la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias al Poder Ejecutivo, para que actúe en el marco delegado mediante un instrumento normativo que es ley material (el Decreto Legislativo), y (ii) la reserva de ley puede admitir, de manera excepcional, derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley (Decreto Legislativo), de modo que se prohíbe cualquier remisión en blanco.
- c) Para que la derivación al Reglamento sea válida se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo (en tanto norma legal) será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; siendo menor (pero no desapareciendo) cuando se trate de otros elementos de la norma jurídica tributaria. Por eso, el TC peruano señala que "...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)"<sup>(22)</sup>.

Consideramos relevante abordar este aspecto en dos casos paradigmáticos: (i) el tratamiento tributario de las erogaciones destinadas al mantenimiento y mejora de activos fijos; y (ii), el tratamiento del costo computable para efectos de obtener la renta bruta del IRE. Veamos cada caso. Empero, antes haremos un breve repaso sobre los alcances del principio de Reserva de Ley tributaria.

3.4.1. Sobre el concepto de "costos posteriores" recogido en los artículos 20, 21, 41 y 44 de la LIR Respecto al tratamiento tributario de las erogaciones destinadas al mantenimiento y mejora de activos fijos, el Decreto Legislativo 1112 (publicado el 29 de junio de 2012) modificó los artículos 20, 21, 41 y 44 de la LIR, con la finalidad de sustituir (con vigencia a partir del 1 de enero de 2013) el concepto de "mejoras de carácter permanente" por el de "costos posteriores", estableciéndose que si las erogaciones cayeran en tal concepto deberán formar parte del costo computable mientras que si no llegaran a serlo serán deducibles en el ejercicio en que la erogación se hubiere devengado.

Efectivamente, el séptimo párrafo del artículo 20 de la LIR vigente a partir del ejercicio 2013 establece que:

"Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario, determinado conforme a ley, más *los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables*, ajustado de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable"<sup>(23)</sup> (las cursivas son nuestras).

El artículo 21, referido al costo computable en la enajenación de inmuebles, mantiene la misma referencia a "los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables".

Luego, el numeral (ii) del inciso a) del artículo 41 de la LIR, referido al cálculo de la depreciación,

(22) Sentencia del TC peruano recaída en el Expediente No. 2689-2004-AA/TC.

(23) El inciso b) del artículo 11 del Reglamento de la LIR repite este entendimiento.



## Luis Durán Rojo

entiende por “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” (las cursivas son nuestras).

Finalmente, el inciso e) del artículo 44 de la LIR establece 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*” (las cursivas son nuestras).

Como se ve, la LIR ha remitido a completar el concepto de costos posteriores, que se usa para establecer la base imponible del IRE, a las “normas contables”.

La primera cuestión a abordar al respecto que ha surgido es qué debe entenderse por ese neologismo en la normatividad peruana (nunca antes habíamos conocido que se hubiera recogido ese concepto en las normas tributarias peruanas): ¿se refiere latamente a los estándares contables internacionales (entre otros a la NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo) o a esos estándares contables siempre que hayan sido reconocidos (u oficializados) por el Estado peruano y convertidos por tanto en Derecho contable nacional?

Sin duda, pese a que esa no habría sido la voluntad de quienes justificaron la medida ante el Consejo de Ministros que aprobó el futuro Decreto Legislativo 1112<sup>(24)</sup>, en términos jurídicos solo es posible sostener que la derivación es a las disposiciones del Derecho contable peruano.

Sostener que se refiere a los estándares contables internacionales directamente significaría hacer una derivación normativa respecto a la base imponible del IRE a una fuente heterónoma al Estado Peruano, es decir se estaría ante una indebida “juridificación del Soft law en el Perú”, lo que contrariaría los principios fundantes del Estado y del modelo constitucional vigente<sup>(25)</sup>.

Ahora bien, ha surgido una segunda cuestión al hilo de tales modificaciones: ¿cuál es el concepto de “costos posteriores” del derecho contable peruano? Se han suscitado dos posibles interpretaciones:

- Posición 1: El concepto que existía en el derecho contable peruano (en la NIIF oficializada) al 1 de enero de 2013, fecha en que entró en vigencia la modificación operada a la LIR sobre la materia por el mencionado Decreto Legislativo 1112.
- Posición 2: El concepto que exista en el derecho contable peruano (en la NIIF oficializada) el 1 de enero del ejercicio al que corresponda la determinación del IRE.

Asumir la posición 2 significa, en términos constitucionales como hemos visto líneas arriba, una derivación en blanco a una norma infra legal y, además, infra reglamentaria, lo

(24) En el documento con epígrafe de “Exposición de Motivos” (en el que se consigna además: “Este texto no ha sido publicado en el Diario Oficial El Peruano, a solicitud del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, ha sido entregado por el Despacho Presidencial el día 24 de julio de 2012”) se señala para justificar la modificación que: “En consecuencia, la referencia a mejoras que se efectúa en diversos artículos de la Ley y que fuera incorporada cuando dicho término era utilizado en las NIC, en la actualidad no guarda relación con el nuevo término recogido por dichas normas internacionales, como es el de costos posteriores”.

Hemos querido ser muy precisos con la referencia a tal documento, porque en el fondo se trata de llamar la atención sobre el uso indiscriminado de operadores del fenómeno tributario de denominar erradamente como “Exposición de Motivos” a los documentos preparatorios que dan origen a las normas tributarias. Desde nuestra perspectiva, para que un documento tenga que tener tal calidad, debería ser declarado expresamente en la norma jurídica aprobada y, por tanto, publicado junto con ella. Cfr. DURÁN ROJO, Luis y Marco MEJÍA ACOSTA. *El valor de la verdad Tributaria y las Exposiciones de Motivo*. En: *Análisis Tributario*. No. 295. Lima: AELE, agosto de 2012; p. 4.

(25) Cfr. DURÁN ROJO, Luis. *Uso del Soft Law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. No. 57. IPDT. Lima: AELE.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
*The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax*  
*A brief analysis of the situation in Peru*

que supondría una abierta violación al Principio de Reserva de Ley en los términos esgrimidos por el TC peruano.

En ese sentido, desde nuestra perspectiva, es la posición 1 la que debe primar, aunque es verdad que los mencionados artículos 20, 21, 41 y 44 de la LIR tienen un serio déficit de cobertura de Reserva de Ley, pues la derivación a la norma infra reglamentaria (NIIF oficializadas en el Perú al 1 de enero de 2013) no se ha hecho con parámetros mínimos suficientes.

Al respecto, más allá de la posición personal sobre la idoneidad de determinar al concepto de “costos posteriores” como el que permite decidir si la asignación de los desembolsos posteriores a la adquisición del activo fijo que lo afecten, deban considerarse como costo o gasto, es necesario que el Estado realice la cobertura legal correspondiente. Bien que fije parámetros para la derivación a la norma reglamentaria o bien que establezca los elementos esenciales de ese concepto en la LIR.

3.4.2. Sobre el uso de las normas contables como “Normas Supletorias” para determinar el costo computable en el IRE. Respecto a los alcances de la determinación del costo computable en el IRE, en el inciso h) del artículo 11 del Reglamento de la LIR bajo el epígrafe de “Normas supletorias” se ha señalado 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 este Reglamento” (las cursivas son nuestras).

Como se ve, el citado inciso hace una derivación a las NIC (hoy diríamos NIIF) y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) para la determinación del costo computable de los bienes o servicios. La norma, además, denomina a esa derivación como “Normas supletorias”.

Al respecto, si se trata de normas supletorias, es claro que no estaríamos ante instrumentos interpretativos complementarios sino ante normas jurídicas.

La SUNAT parece dar validez a esta disposición reglamentaria e interpretarla en un sentido laxo. Ello se hace evidente cuando

en el Informe No. 33-2012-SUNAT/4B0000, la Administración Tributaria señala:

“Adicionalmente, cabe tener en cuenta que conforme al inciso g) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la renta, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrá en cuenta supletoriamente, entre otras, las Normas Internacionales de Contabilidad, en tanto no se opongan a lo dispuestos en la Ley y en el Reglamento (...). Así pues, como quiera que la legislación tributaria regula expresamente el tratamiento que se le debe otorgar a la participación en comentario para efecto de la determinación del Impuesto a la renta, no resulta de aplicación la Resolución No. 046-2011-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad, más aún cuando dicha Resolución contiene disposiciones opuestas a las tributarias (...).”

Desde nuestra perspectiva, pese a la literalidad señalada, lo que se ha hecho es una derivación al derecho contable peruano, esto es a los estándares contables internacionales que han sido juridificados en el Perú a través de su oficialización. En tal sentido, nos estaríamos refiriendo, cuando se habla de las NIC y PCGA, en realidad a las “normas contables” a que hizo referencia la LIR en el caso de “costos posteriores”. En ese sentido, si quisiéramos mantener esta disposición reglamentaria, sin duda debería haber una corrección normativa para unificar los conceptos utilizados tanto por la LIR como por su Reglamento.

En este punto, vuelve la pregunta respecto a, ¿cuál derecho contable peruano? ¿El que estaba vigente a la fecha de entrada en vigencia de la norma, es decir las NIIF oficializadas a aquel momento, o al que esté vigente en cada ejercicio gravable respecto al IRE que corresponda a aquel ejercicio?



## Luis Durán Rojo

Al respecto, por los mismos fundamentos utilizados para el tema de “costos posteriores”, consideramos que debería aplicarse el derecho contable peruano existente a la entrada en vigencia de la citada norma reglamentaria. Se mantiene aquí también el déficit de constitucionalidad en cuanto a la cobertura del Principio de Reserva de Ley.

Ahora bien, en este caso, hay un elemento adicional al tratado en el caso anterior, y es que el texto normativo citado es materialmente el mismo desde el 6 de octubre de 2004, fecha en que entró en vigencia la sustitución del artículo 11 del Reglamento de la LIR por el artículo 6 del D. S. No. 134-2004-EF (publicado el 05 de octubre de 2004 y vigente desde el día siguiente) que contenía tal norma como inciso e), aunque se produjeron dos hechos posteriores de relevancia: (i) el artículo 8 del D. S. No. 011-2010-EF (publicado el 21 de enero de 2010 y vigente desde el 22 de enero de 2010) denominó al anterior inciso e) como nuevo inciso g) del artículo 11, y, (ii) el artículo 5 del D. S. No. 258-2012-EF (publicado el 18 diciembre de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013) sustituyó el inciso g) e incorporó el inciso h) al artículo 11 del Reglamento. El inciso h) contiene hoy el texto que anteriormente fue parte del inciso g).

Así, ¿los estándares contables internacionales que se aplican supletoriamente serían los que estuvieron oficializados en el Perú al 6 de octubre de 2004, al 22 de enero de 2010 o al 1 de enero de 2013? Dada la redacción y los efectos operados por el D. S. No. 258-2012-EF, consideramos que se trataría de los que estuvieran oficializados al 01 de enero de 2013.

Finalmente, en este punto, es necesario incidir en que el citado inciso h) del artículo 11 del Reglamento de la LIR establecería que las “normas contables” son supletorias a lo establecido por la LIR y su Reglamento para efectos de “(...) la determinación del costo computable de los bienes o servicios”.

En este caso cabe referir que conforme a la redacción del artículo 20 de la LIR, para efectos de determinación del IRE no procede el costeo en relación a las erogaciones relacionadas con ingresos gravados que provengan de

actividades de servicios<sup>(26)</sup> pues el concepto de costo computable no ha sido previsto para los servicios y en esa medida la renta bruta se calcula sobre el total de los ingresos afectos, de modo que las llamadas “Existencias de servicios en proceso” que se han contabilizado serán consideradas como gasto deducible de la renta bruta para obtener la renta neta que será materia de imposición del IRE. Al contrario de ese tratamiento, en el derecho contable peruano, para efectos de la elaboración de los EE.FF. existe la obligación de costear las erogaciones destinadas a la producción de utilidades originadas en prestación de servicios, de modo que debería separarse entre las erogaciones cuáles son costos y gastos, de manera que los primeros solo afectarán la ganancia contable cuando se devenguen los ingresos por tales servicios.

Efectivamente, entre varios, cabe citar a Castro cuando indica que “...habrá que preguntarse por el momento en que dichos “gastos tributarios” se deben considerar como parte de la renta neta. Una primera posibilidad nos señala que deben formar parte de la renta neta en el momento en que el ingreso relacionado se reconoce y una segunda posibilidad nos señala que estos “gastos tributarios” se deben reconocer inmediatamente se devenguen dado que no tienen que esperar el ingreso relacionado porque no son costos del producto sino gasto (de modo que)... esta última posición es la más válida y la que respeta la estructura actual del IR<sup>(27)</sup>, concluyendo, como nosotros, que “...si bien contablemente se tiene que registrar “Existencias de servicios en proceso”, para efecto del IR dichos costos se deben enviar a resultados, al no ser alcanzados por el concepto de costo computable<sup>(28)</sup>”.

(26) Cfr., entre varios, NUÉ BRACAMONTE, Alberto. *Contabilidad de Costos en el caso de Empresas de Servicios*. En: *Análisis Tributario*. No. 233. Lima: AELE, junio de 2007; pp. 20 y 21; y CASTRO GÁLVEZ, Luis. *Algunas reflexiones sobre el costo computable para efecto del Impuesto a la Renta*. En: *Análisis Tributario*. No. 270. Lima: AELE, julio de 2010; pp. 26-30.

(27) CASTRO GÁLVEZ, Luis. *Óp. cit.*, p. 26.

(28) *Ídem.*; p. 27.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
***The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax***  
***A brief analysis of the situation in Peru***

En ese sentido, en una interpretación que respete los alcances de la LIR, y por ende sea conforme a la Constitución, no es posible interpretar que cuando el mencionado inciso h) del artículo 11 del Reglamento establece la aplicación supletoria de las “normas contables” para “(...) *la determinación del costo computable de los bienes o servicios*” pueda interpretarse que deba exigirse al contribuyente que realice operaciones de servicios que determine su IRE realizando una separación de las erogaciones en costos y gastos. Es más, todos los contribuyentes -respecto a los servicios que brinden- deberían considerar a las erogaciones devengadas en un ejercicio como afectantes de la base imponible del IR.

Cabe precisar que no conocemos un pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a este tema; sin embargo, debemos indicar que indirectamente en la RTF No. 2933-3-2008 el colegiado habría sobreentendido que las empresas de servicios deben aplicar las disposiciones sobre costo computable<sup>(29)</sup>.

Lo señalado hasta aquí obligaría a que se realice una modificación de la LIR que incorpore la institución del reconocimiento del costo computable en materia de servicios, en lo que coincide Castro al señalar que “(...) es claro que las disposiciones del IR no deberían originar una distinción entre el costo de los servicios y el costo de los bienes, materia de enajenaciones debiendo unificarse el tratamiento de dichas operaciones”<sup>(30)</sup>, máxime si el artículo 62 de la LIR que exige la obligación de valuar las existencias, ha sido interpretado por el Tribunal Fiscal, en la RTF No. 15039-2-2012, en cuanto a un contribuyente que tenía como actividad principal la de prestar servicios de transporte de carga, que visto que la obligación de llevar el Sistema de Contabilidad de Costos es en base a los ingresos brutos debió presentar documentación

para sustentar el costo incurrido en la prestación de sus servicios. Igual criterio tomó el Tribunal Fiscal en la RTF No. 3894-10-2012, referida a un contribuyente que también tenía como actividad la prestación de servicios de transporte, concluyendo en ese caso que debido a que los ingresos brutos superaban el límite debió llevar Registro de Costos<sup>(31)</sup>.

**3.5. Necesidad de revisar algunas instituciones de la LIR**

Visto que las principales instituciones que permiten determinar la base imponible del IRE en el régimen normativo peruano han sido introducidas en un momento en que las normas y estándares contables estaban anclados al principio de “costo histórico”, resulta necesario plantear una evaluación sobre la pertinencia o no de modificar el tratamiento tributario de determinados hechos económicos que a la luz de los estándares y normas contables actuales podrían tener un nuevo tratamiento.

De ocurrir tales modificaciones, dada la experiencia legislativa comentada en los puntos anteriores, éstas deberían hacerse con mucha técnica legislativa y por medio de Ley formal o material.

Por poner ejemplos de instituciones que deben revisarse a la luz del actual tratamiento en las normas o estándares contables, estarían:

(29) El caso era el de una empresa hotelera (que brinda servicios) que había determinado su IRE tomando como parte del costo computable todas las erogaciones que generaba para brindar el servicio -conforme a la NIC 2 vigente en el ejercicio materia de fiscalización-. La SUNAT reparó las erogaciones que el contribuyente incluyó como costos computables sustentados en liquidaciones de compra que consignaban como prestador del servicio a sujetos que tenían en la ficha RUC autorización para emitir comprobantes de pago. Al respecto, el TF señaló que no existe disposición en la LIR que establezca que para efecto del IR, el costo de adquisición, costo de producción o el valor de ingreso al patrimonio debía estar sustentado en CP que reuniera las características y requisitos establecidos en el RCP, por lo que no se puede desconocer el costo sustentado en tales liquidaciones de compra.

(30) CASTRO GÁLVEZ; Luis. *Óp. cit.*, p. 27.

(31) Por el contrario, en la RTF No. 5643-5-2006, el TF había señalado que tratándose del caso de una empresa de servicios, ésta no se encontraba obligada a llevar un Sistema de contabilidad de costos.



Luis Durán Rojo

- Mermas, desmedros y pérdidas extraordinarias.
- Depreciación de activos y eventualmente analizar la procedencia de deducciones por “deterioro de activos”.
- Tratamientos de activos biológicos.
- Gastos pre operativos y de expansión y gastos de investigación.

### 3.6. Las normas tributarias deben evitar promover el fenómeno de dependencia inversa

Puede ocurrir que en la elaboración de los EE.FF. las normas y/o estándares contables queden relegados utilizándose en su lugar las reglas del régimen normativo del IRE. Según Combarros, “hay un efecto de retroacción del balance tributario sobre el mercantil, no sólo porque el empresario adapta de hecho el balance comercial a las exigencias tributarias, simplificando de este modo los costes contables, sino también y fundamentalmente porque el propio legislador propicia este fenómeno, vinculando el otorgamiento de determinados beneficios fiscales a la adaptación del balance comercial a sus prescripciones”<sup>(32)</sup>, y agregaríamos cuando se quiere usar la contabilidad como instrumento para control fiscal.

En ese sentido, si queremos mantener un sistema de balances independientes, debemos procurar evitar que las normas tributarias del IRE incentiven el referido fenómeno de “tributarización de la contabilidad”<sup>(33)</sup> o “dependencia inversa”<sup>(34)</sup>, por lo que debería revisarse y eventualmente eliminarse:

- El problema de condicionamiento de determinado tipo de contabilización para la procedencia de deducciones tributarias. Los controles del Estado deberían basarse y/o asegurarse por otros instrumentos distintos al del registro contable, el mismo que debería hacerse conforme se señale en las normas o estándares contables.
- El modelo peruano de llevanza de libros y registros vinculados a asuntos tributarios, que por su diseño actual puede originar una distorsión en el registro contable de las

operaciones. Ejemplo de ello es la posición tomada por la SUNAT en el Informe No. 6-2014-SUNAT/4B0000, del 13 de enero pasado, en el que ante la consulta respecto a si en el Registro de Activos Fijos se debe consignar la depreciación que corresponda a los bienes del activo fijo de acuerdo a las normas contables o la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del IR, la SUNAT señala que se trata de esto último.

Sin duda, en esta materia, debería establecerse un régimen normativo claro al respecto, pero que forme parte del Derecho Contable y no de los Deberes de colaboración tributarios.

## 4. ¿Puede el Perú transitar al Sistema de Balance Único con Correcciones?

En la doctrina comparada existe una dura crítica al Sistema de Balances Independientes en el sentido de que tarde o temprano genera un desfase entre lo que se considera como “resultado contable” para efectos de la elaboración de EE.FF. y lo que se entiende por “renta neta imponible” para efectos de la determinación del IRE, lo que lleva a muchas confusiones prácticas, creando inseguridad jurídica, y además complejizando el proceso de determinación del impuesto. Por tal motivo, se sostiene que en aras de la simplificación tributaria los países que recogen tal tipo de sistema deberían transitar a un Sistema de Balance Único con correcciones<sup>(35)</sup>.

(32) COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el patrimonio: análisis contable y jurídico tributario*. *Óp. cit.*; p. 240.

(33) Es decir la influencia de la normatividad tributaria en la configuración de los EE.FF. de las empresas peruanas

(34) Cfr. BÁEZ MORENO, Andrés. *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*. *Óp. cit.*

(35) Cfr., entre muchos, 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*. *Óp. cit.*; y FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Determinación objetiva de la Base Imponible en la Renta aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas*. En: *ILADT, Memorias de las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. AAEF e ILADT. Buenos Aires: 2006; pp. 27-66.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
***The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax***  
***A brief analysis of the situation in Peru***

Aunque no haya sido nunca materia de agenda legislativa en el Perú, sin duda merece la pena preguntarnos si, en vista del uso obligatorio del Modelo NIIF y buscando la armonización de nuestras empresas con el entorno internacional, es una posibilidad real hoy transitar hacia un sistema de balance único con correcciones que, aparentemente, traería mayores ventajas en términos comparativos que un sistema de balances separados como el que tenemos.

En la doctrina tributaria nacional no hay pronunciamiento al respecto. Sí cabe mencionar la posición de Montero (reputado contador y gran conocedor del Modelo NIIF), que ha entendido que la solución es muy simple y sólo requiere de buena voluntad<sup>(36)</sup>. Su propuesta es que:

“Las normas contables deberían ser presentadas por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública al Congreso para su aprobación. Evidentemente el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) presentaría las normas luego de haber participado en su revisión desde que las normas fueran circuladas internacionalmente como borrador. Así, el CNC no sería simplemente un “órgano de trámite normativo”. Como corresponde, el CNC debe asegurarse de la pertinencia de la aplicación de cualquier norma contable; pero como digo antes, en el momento correcto, esto es, antes de que la norma se emita por el comité<sup>(37)</sup>.”

Tiene razón Montero cuando hace alusión a la necesidad de dar cobertura mínima de legalidad a la incorporación del Modelo NIIF en el Perú, lo que en estricto es una parte de un proceso de reglamentación y constitucionalización del derecho contable en el Perú. Al respecto, con miras a la adopción del sistema de balance único con correcciones cabría discutir hacia el futuro sobre cuál debería ser el instrumento más idóneo para la incorporación de las NIIF al derecho contable peruano, si ser aprobadas por vía legislativa o reglamentaria.

Si fuera por vía legislativa, sin duda habría cobertura constitucional formal para que el derecho contable pueda ser base imponible del IRE (el elemento materia se revisará brevemente más adelante). Si fuera por vía reglamentaria, no

podría haber cobertura constitucional formal para que sea base imponible del Impuesto; en ese sentido, no es plausible apelar a la jurisprudencia del TC peruano que permite delegación de elementos de la norma tributaria al Reglamento, pues esta debe hacerse con parámetros, como hemos visto anteriormente.

Sin embargo, pareciera que Montero da por sentado que en el régimen normativo del IRE actualmente vigente en el Perú, las normas y/o estándares contables tienen efecto en la determinación de la base imponible del mencionado impuesto. De acuerdo a lo que hemos referido, queda claro que ello no es así, de modo que no bastaría con una cobertura de legalidad del Derecho Contable sino que, además, deberíamos transitar a un cambio radical en la LIR, de modo que mudemos a un sistema de balance único con correcciones.

Conforme a lo que estamos señalando, asumir el sistema de balance único con correcciones supone dos elementos: (i) Completar la constitucionalización y juridificación del Derecho contable peruano, y, (ii) Modificar la LIR para incluir expresamente un régimen sobre base imponible contable con correcciones expresas en la norma tributaria.

Si esa fuera la ruta hacia la que transitaríamos, la modificación de la LIR debería tomar en cuenta la diferencia real conceptualmente hablando entre el resultado contable y la base imponible tributaria. No hacerlo podría traer hipotéticos vicios de constitucionalidad del régimen normativo del IRE

Efectivamente, en el pasado, cuando la contabilidad tenía base en el costo histórico, un importante sector de la doctrina consideraba que la imagen fiel, que era el concepto pívot

(36) Cfr. MONTERO, Luis. *¿Queremos ser un país NIIF?* En: *Enfoque Contable de Análisis Tributario*. No. 2. Lima: AELE, 2011; pp. 20-24.

(37) *Loc. cit.*; p. 24.



## Luis Durán Rojo

del Derecho contable en evolución<sup>(38)</sup>, era un concepto perfectamente compatible con el principio de capacidad contributiva declarado por las Constituciones Políticas para efectos tributarios<sup>(39)</sup>, de modo que no habría problema real para hacer coincidir los balances contable y fiscal.

Sin embargo, un segundo sector de la doctrina consideraba que constitucionalmente el legislador grava capacidades de riqueza y esta podría no ser la ganancia sino el ingreso<sup>(40)</sup>. Luego, para analizar si un modelo de determinación del IRE cumple con los requisitos del principio constitucional de capacidad contributiva no bastaría solo con revisar la base imponible del impuesto sino que habrá que tomar en cuenta la tasa del impuesto, de modo que podría llegarse a soluciones que se alejaran de una base imponible basada en el resultado contable, como por ejemplo un impuesto que gravando el ingreso tuviera una tasa mínima.

No obstante, existía otro sector (que consideramos el más consistente) que consideraba inaceptable tal igualación, fundamentalmente porque el derecho tiene primero que determinar la hipótesis de afectación, esto es los hechos económico que serán materia de imposición, para luego recién determinar la base imponible, que determinará el quantum del tributo. En ese sentido, el principio de capacidad contributiva debe irradiar sobre ambos aspectos, pero primero ha de validar la hipótesis de afectación para, luego, recién influir sobre la consecuencia jurídica. Confundir ambos conceptos no resultaba adecuado ni permitía un análisis constitucionalmente válido<sup>(41)</sup>.

Ahora bien, el asunto cambia diametralmente con el desarrollo y globalización del Modelo NIIF. Rodríguez Neira plantea el tema directamente cuando afirma:

“(…) en materia contable los bienes no tienen valor por sí mismos, sino que éste depende de su contribución al valor que se espera generar en una entidad o empresa determinada. En ese sentido, cualquier cosa tiene BEF (Beneficio Económico Futuro) en cuanto alguien encuentra en ella la posibilidad de satisfacer alguna necesidad (de producción o de consumo), dejando de tenerlo cuando tal posibilidad ya no existe. Así, el reconocimiento de ese valor es subjetivo en cuanto la contribución se despejará en el futuro, pero admite una medición objetiva, al menos en el momento inicial, pues ésta se sustenta en el monto transado al que denominamos costo.

Creo que no ocurre lo mismo en materia tributaria, puesto que ahí se interpreta la capacidad contributiva de una empresa sin agotar la fuente que lo produce, sin tomar en cuenta que el reconocimiento del consumo de activos supone su distribución, en la forma de gastos, en un horizonte de tiempo asociado a la generación de beneficio

(38) Navarro Faure indica que “El principio de imagen fiel es una traducción de la expresión anglosajona *true and fair view* introducida por el Reino Unido en la IV Directiva de la UE”, agregando que “La noción de imagen fiel ha generado diversas interpretaciones. En el Plan General de Contabilidad (español) se establece que la imagen fiel, si bien no es un concepto cerrado y delimitado, trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales”. En: NAVARRO FAURE. *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable. Op. cit.*; p. 151.

(39) Entre todos, cabe relevar por la calidad e influencia, el texto del maestro García Añoveros. Cfr. GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. *Beneficio Mercantil-Contable y Beneficio Fiscal*. En: POLO Díez, Antonio. *Estudios de Derecho bancario y bursátil: Homenaje a Evelio Verdera y Tuells*. Volumen 2. Madrid: La Ley-Actualidad, 1994; pp. 919-934.

(40) Entre todos, cabe citar a PISTONE, Pasquale. *Los principios tributarios ante las nuevas formas de Imposición sobre la Renta*. En: *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. AVDT e ILADT. Caracas: 2008; p. 36.

(41) Entre otros, cabe referir al maestro Sainz de Bujanda. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo. Estudios de Derecho Financiero*. Tomo VI. Madrid: IEF, 1973. También FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Resultado Contable y Base Imponible Deslegalización, Autodeterminación y Delito Fiscal*. En: *La Derrota del Derecho y otros estudios, comentarios, del profesor José Juan Ferreiro Lapatza*. Madrid: Marcial Pons, 2012; pp. 455-470.

**La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial**  
**Un breve análisis de la situación en el Perú**  
***The influence of Accounting in the determination of the Corporate Income Tax***  
***A brief analysis of the situation in Peru***

económico; más bien se complace con que exista una asociación de ingresos y gastos, medida y verificada siempre en un escenario pasado, sobre presunciones efectuadas sobre la cosa en sí y no sobre el beneficio económico asociado<sup>(42)</sup>.

En esa misma perspectiva, desde nuestra visión, con la adopción del Modelo NIIF, que tiene base en la idea del valor razonable como hemos indicado líneas arriba, muchos tratamientos considerados como ingresos contables podrían significar en materia del IRE rentas fictas, que sólo se justificarían constitucionalmente, a la luz del principio de capacidad contributiva, en otros principios de orden constitucional como la lucha contra el fraude de ley, el principio ambiental, etc. A su vez, la deducción de costos o gastos estimativos sólo se justifica en políticas estatales y no pueden nunca violar el principio de igualdad tributaria y el deber de contribuir.

Lo señalado significaría que para adoptar el sistema de balance único con correcciones deberíamos tener un legislador (de ley material o formal) sumamente activo, que revisara las consecuencias que en la determinación del IRE traería la inclusión en el derecho contable de cada nueva NIIF o sus interpretaciones (vía oficialización o aprobación).

Lamentablemente en el Perú el legislador no es activo y, por tanto, el modelo sin este elemento se volvería abiertamente inseguro. Justamente lo que se consideraba el gran problema para el mantenimiento del sistema de balances independientes.

Cabe referir, como anécdota final, que en la doctrina española se ha esgrimido, en defensa del sistema de balance único con correcciones, que el otro sistema (el del doble balance) genera el denominado fenómeno de “dependencia inversa”<sup>(43)</sup>.

Sin embargo, como bien reconoce Aguiar, el fenómeno de dependencia inversa también ocurre en los sistemas de balance único<sup>(44)</sup>. De hecho, en España existe tal situación, por ejemplo en el ámbito de las amortizaciones en el que las reglas contables son muy abiertas y de facto se utilizan las tablas de amortización reguladas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Esto último nos hace pensar que respecto a la elección del mejor sistema de relación de la contabilidad con la determinación del IRE, no se trata de optar por aquel que sea más seguro sino más bien el que permita u otorgue menos inseguridad para la Administración Tributaria y, fundamentalmente, para los propios contribuyentes. Por lo que hemos señalado hasta aquí, dadas las características de la manera como incorporamos las NIIF al derecho contable en el Perú y tomando en cuenta la larga cultura de ocio legislativo estatal, pareciera ser que el sistema de balances independientes seguirá brindando menos inseguridad que el sistema de balance único con correcciones. 

(42) RODRÍGUEZ NEIRA, Alfredo. *La Noción de Beneficio Económico Futuro en las NIIF*. Óp. cit.; p. 14.

(43) Que, como hemos señalado, aquí llamamos como “tributarización de la contabilidad”.

(44) AGUIAR, Nina. *La relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil*. En: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y Pollyana VILAR MAYER. *Temas actuales de derecho tributario*. J. M. Bosch (editor), 2005; p. 41.