



Entrevista a Rocío Liu Arévalo(*)

Modificaciones a la **Ley del Impuesto a la Renta** 2012(**)

El 9 de junio del 2012 se publicó la Ley 29884, mediante la cual el Congreso de la República delegó al Poder Ejecutivo (en adelante, el “PE”) la facultad para legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros por un plazo de 45 días, plazo que culminó el día 24 de julio del 2012. En particular, en el numeral 2 del artículo 2 de la Ley 29884 se menciona que el PE tendrá facultad de modificar la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la “LIR”) en cuanto a las reglas de fuente y de imputación del impuesto, la deducción del gasto y costos, la regulación del valor de mercado, mecanismos contra la evasión y elusión tributarias, entre otros.

En el marco de las facultades delegadas, el PE promulgó diversos Decretos Legislativos (en adelante, “DL”) a través de los cuales modificó las normas tributarias, siendo las más relevantes aquellas modificaciones referidas a la LIR. En ese sentido, el PE modificó la referida norma a través de los DL 1112 (publicado el 29 de junio de 2012), 1120 (publicado el 18 de julio de 2012) y 1124 (publicado el 23 de julio de 2012).

Conforme a lo anterior, la presente entrevista busca analizar y entender las principales modificaciones relativas a las rentas de tercera categoría, tomando en consideración el alcance de las nuevas normas, así como las razones que podrían haber justificado dichos cambios, considerando a su vez el surgimiento de posibles problemas técnicos que derivarían de su aplicación en el futuro.

1. Costo computable

En términos generales, los decretos modifican la LIR en cuanto a la sustentación que debe realizarse para poder deducir el costo computable para efectos de determinar la renta bruta, tal y como lo dispone el Artículo 20 de la LIR. Antes de la modificación, ¿era claro que el costo computable no debía acreditarse o existía alguna interpretación al respecto por parte de la SUNAT o el Tribunal Fiscal?

(*) Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magister en Derecho Empresarial por la Universidad de Lima. Asociada del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano. Socia de Miranda & Amado Abogados.

(**) Entrevista preparada por Efraín Rodríguez Alzaa. Egresado de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro extraordinario de la Asociación Civil IUS ET VERITAS.

Ahora bien, en cuanto al nuevo requisito establecido por los decretos, ¿cuál sería el objetivo de establecer ese tipo de requisitos para el costo computable? ¿Ello no generaría mayores costos de transacción a los contribuyentes?

En este tema existían dos interpretaciones o existen todavía dos interpretaciones en relación con la necesidad de sustentar con comprobantes de pago el costo de adquisición de bienes. El Tribunal Fiscal no tenía una posición unívoca, pues tiene resoluciones que señalan que para deducir el costo no es necesario sustentarlo con comprobantes de pago y tiene algunas otras resoluciones (en ambos casos estamos hablando de resoluciones que no son de observancia obligatoria) en las cuales sí señalaba que al no contarse con el comprobante de pago respectivo no se podía deducir el costo.

Esta es entonces la situación que vienen a modificar los decretos legislativos. No establecen que tengan un carácter interpretativo con lo cual hasta el año de ejercicio 2012 inclusive, se seguirá dando esa discusión. A partir del ejercicio 2013, queda claro que también para la deducción de costos se requiere el comprobante de pago, salvo algunas excepciones (por ejemplo, si el reglamento del comprobante de pago exime de la obligación de otorgarlos o si es que se trata del costo de adquisición de bienes enajenados por sujetos que generan rentas de segunda categoría únicamente).

2. Costos posteriores

En cuanto a la composición del costo computable, como se puede observar en el nuevo artículo 20 de la LIR, se ha establecido de manera general que los intereses no formarán parte del costo computable de los bienes. Ello es importante porque antes de dicha precisión sólo se encontraba establecida en el numeral correspondiente a “Costo de Adquisición”, con lo cual se podría interpretar que, en relación a los costos de producción o construcción y al valor de ingreso al patrimonio no existía una regla expresa referida a los intereses. ¿Dicha modificación busca compatibilizar las normas de la LIR con las NIC? ¿Cuál sería la situación con aquellos contribuyentes que, habiendo determinado como costo computable de los bienes el costo de producción o el valor de ingreso al patrimonio no hayan excluido del costo computable a

los intereses? ¿La norma tendría carácter de precisión, a pesar de que no se ha establecido así expresamente?

Precisamente, la disposición vigente hasta el presente ejercicio únicamente excluye a los intereses del costo computable en el caso de los activos del costo de adquisición; es decir, de los activos adquiridos; no así el caso de los activos producidos o construidos por el propio contribuyente. Entiendo que la razón para excluir los intereses en general del costo de adquisición, producción o construcción tiene por finalidad otorgar un tratamiento equitativo a los activos que son adquiridos de un tercero o aquellos activos que son construidos o producidos por el contribuyente.

En efecto, el Tribunal Fiscal ha tenido en algunas resoluciones la posición de que los intereses no incluidos o los intereses incurridos en la construcción de los activos sí podían ser parte del costo computable a los activos, porque la LIR no establecía expresamente su exclusión, dado que la referencia era únicamente al costo de adquisición y no al costo de producción o construcción. Ahora, ¿qué sucede con aquellos activos adquiridos o producidos que hubieran computado dentro del costo computable los intereses generados por el financiamiento para la construcción o producción de estos activos? La ley no establece que es lo que va a suceder a partir del año 2013 con ese costo de adquisición o producción. Falta una disposición transitoria que regule esta situación. Ahora, a mi entender, en la medida en que la ley, a su vez, no ha prohibido la deducción de los intereses que hubieran sido computados dentro del costo de los activos adquiridos o producidos (dado que no se ha dado esa prohibición expresa) no debería limitarse la deducción de la depreciación o del costo computable respecto de los intereses incorporados o incluidos en años anteriores.



Entrevista a Rocio Liu Arévalo

3. Diferencias de cambio aplicables a existencias y activos fijos

La norma deroga los incisos e) y f) del artículo 61 de la LIR, los cuales señalan que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados con existencias o activos fijos, deberán afectar el valor neto de los inventarios o el costo del activo, respectivamente. ¿Cuáles eran los problemas que se habían generado con la aplicación de dichos incisos?

A raíz de los problemas que se venían generando, ¿es correcto que ahora este tipo de casos sean regulados en función a lo establecido en el inciso d) de la LIR, tal y como se establece en la quinta disposición complementaria final del Decreto? ¿Ello no podría generar algún inconveniente en la determinación de los ingresos por diferencia de cambio?

El tratamiento de las diferencias de cambio pasivos ocurridos o en relación a la adquisición de inventarios o activos fijos hasta el 31 de diciembre del año 2012 es que esas diferencias de cambio se activan, es decir, se consideran dentro del costo de los inventarios o los activos fijos en relación con los cuales se ha incurrido en ese pasivo. La situación es que las NIC establecen que las diferencias en cambio afectan a los resultados en el ejercicio en que se producen; es decir, no deberían afectar el costo de los activos fijos o de los inventarios.

Ello generó que las empresas hayan tenido que llevar un control del costo de los activos y de las diferencias en cambio que se consideraban incorporadas dentro de este costo de los activos para efectos de la depreciación o para efectos de la deducción del costo de los activos fijos o de los inventarios, respectivamente. En el caso de los inventarios no es tan difícil porque los inventarios tienen cierta rotación, pero en el caso de los activos fijos eso implica un control a lo largo de la vida del activo fijo que es difícil de llevar y que estaba generando problemas en, por ejemplo, el computo de la depreciación de los activos fijos, porque la norma tributaria exige que la depreciación aceptada como gasto sea aquella que esté contabilizada en el ejercicio.

En ese sentido, con la introducción de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) de aplicación obligatoria, lo que se ha producido es que hay empresas que tienen una depreciación computada, por ejemplo, sobre una diferencia en cambio que según la norma tributaria se debía activar, pero que según la norma contable ya había afectado a resultados en ejercicios anteriores. Y surgía esta pregunta de si esa depreciación, por ejemplo, se podía deducir o no se podía deducir porque no era una depreciación contabilizada en el ejercicio, en la medida en que el tratamiento contable había sido afectar a resultados por esa diferencia en cambio. Entonces, esta situación de tener un tratamiento contable distinto a un tratamiento tributario para la diferencia en cambio, tenía un alto costo de cumplimiento por parte de los contribuyentes en la medida en que tenían que hacer una labor de control bastante detallada y, además, continua, año a año. También, significaba una dificultad para la administración tributaria al momento de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes.

Por lo expuesto, la razón por la cual se ha eliminado la obligación de afectar el costo del activo por las diferencias en cambio generadas por pasivos que han sido contraídos en relación con la adquisición de inventarios o activos fijos es un poco para acercar las normas tributarias a las normas contables. Lo que sí ha dispuesto la norma, es que esta derogación es únicamente para las diferencias en cambio que se generan a partir del año 2013, con lo cual la situación de mantener el control respecto a las diferencias en cambio no activadas contablemente, pero que sí debían ser activadas desde el punto de vista tributario, va a continuarse dando respecto de las diferencias en cambio generadas hasta el 31 de diciembre del año 2012.

4. Empresas de construcción – derogación del inciso c) del artículo 63 de la LIR

Los decretos derogan el inciso c) del Artículo 63 de la LIR, el cual establecía el método del diferimiento de resultados hasta la terminación de la obra para la imputación de las rentas producidas por las empresas constructoras. ¿Cuál fue la razón para regular en su momento el método del diferimiento para las empresas de construcción, y por qué ahora se ha derogado?

¿Qué tipo de proyecto de construcción serían los principales afectados con la derogación del método del diferimiento? ¿Los principales afectados son únicamente aquellas empresas que contratan con el Estado?

Desde una perspectiva de inversión, ¿las empresas constructoras consideraban que el método derogado era un beneficio fiscal atractivo en Perú en comparación con otros países?

La razón por la que entiendo se incluyó este método de diferimiento de resultados hasta la terminación de la obra para aquellas empresas constructoras que tuvieran obras o proyectos con una duración mayor (antiguamente mayor a 5 años, luego se redujo a mayor 3 años) era la siguiente: dado que estas obras de gran envergadura requieren un periodo prolongado para su realización, las empresas podían terminar siendo gravadas con resultados inexistentes en un ejercicio (o que aparentemente existían), pero que por situaciones del ejercicio siguiente o de los ejercicios siguientes se volteaban los resultados (en vez de una ganancia se obtenía una pérdida). Esto se daría por el tiempo que tomaba la construcción de la obra y por la fluctuación de los precios en el mercado en especial en la época de hiperinflación, de cambios de precios o alta volatilidad de precios. Existía inclusive problemas de costos de mano de obra, por ejemplo, tres o cuatro años después podía salir una disposición que decía que tenían que ajustarse los pagos a los trabajadores de construcción civil y eso salía con posteridad inclusive a que la obra se hubiera iniciado o hubiera terminado. Esto generaba mayores costos que hacían difícil la determinación del resultado de la ganancia real por parte de las empresas constructoras. Por esa razón, se vio la necesidad de permitir que las empresas constructoras

que tuvieran estas obras que duraran más de 3 años pudieran diferir tanto sus ingresos como sus costos, para efectos de establecer sus resultados al año en que culminaba la obra o al máximo legal.

En cuanto al tipo de proyecto de construcción que sería el principal afectado, sería afectada cualquier contratación de obra de larga duración, más allá de si es una contratación estatal o no. En cuanto a considerar el método de diferimiento como un beneficio fiscal atractivo en Perú respecto a otros países, pues yo he conocido directamente el caso brasileño y, por ejemplo, para Brasil no era atractivo, pues en el caso de sucursales en el Perú de empresas brasileñas, la renta obtenida por la sucursal igual tributa en Brasil en el ejercicio en el que se devenga, con lo cual no habría ningún beneficio en diferir el resultado y el impuesto a consecuencia de las obras ejecutadas en el Perú. No sé si a nivel de otras legislaciones pudiera generar un beneficio.

5. Nuevas normas antielusivas

El decreto establece nuevas normas antielusivas de carácter específico. Por un lado, se afina el artículo 24-A de la LIR referido a los casos en los cuales se presume la existencia de dividendos; por otro lado, se agrega el inciso s) al artículo 44 de la LIR, por el cual se prohíbe la deducción de los gastos constituidos por la diferencia entre el valor nominal de un crédito originado entre partes vinculadas y su valor de transferencia a terceros que asumen el riesgo crediticio del deudor. ¿Cuál es el alcance de estas normas antielusivas? Antes de su regulación, ¿qué operaciones se daban en la práctica que habrían motivado la regulación de las referidas normas?



Entrevista a Rocio Liu Arévalo

Ya desde hace un tiempo se prohíbe, por ejemplo, la deducción de la provisión de deudas de cobranza dudosa que hubieran sido contraídas entre partes vinculadas. Lo que no se había previsto en la ley, y que ahora sí se ataca con la modificación, era si se podía deducir una pérdida no de una deuda contraída con una empresa vinculada, sino de una generada por la transferencia de un crédito cuando esa transferencia se produce entre empresas vinculadas (es decir, la deuda no ha sido contraída entre partes vinculadas, sino que una empresa le transfiere a una parte vinculada una cuenta por cobrar por debajo de su valor nominal, con lo cual hace una pérdida por esa transferencia con la empresa vinculada, pero no es una deuda contraída de una empresa vinculada). Este segundo supuesto, es decir, la transferencia de créditos con empresas vinculadas con el fin de transferir una pérdida todavía no realizada por el acreedor con la finalidad de transferirla a una empresa vinculada, ese es el supuesto que ataca la norma modificatoria.

6. Asistencia técnica

¿Cuáles son los principales alcances de la modificación al inciso f) del Artículo 56 de la LIR en lo referente al servicio de Asistencia Técnica? ¿Con dicha modificación se supera el problema de considerar que dichos requisitos sean constitutivos para aplicar la tasa reducida de 15%?

Los principales alcances se darán a partir de la entrada en vigencia de esta disposición que es el 1 de agosto del 2012. En primer lugar, no se va a exigir la declaración jurada del proveedor del servicio de asistencia técnica, de la persona jurídica no domiciliada que provee el servicio de asistencia técnica, la declaración jurada de que ha prestado efectivamente el servicio y que ha computados las rentas provenientes en su país de residencia.

En segundo lugar, el requisito o la exigencia de que una sociedad de auditoría constate que el servicio de asistencia técnica ha sido efectivamente prestado se mantiene, pero se establece un monto mínimo a partir del cual es exigible. El monto mínimo está alrededor de los 500 mil soles. Cuando la contratación del servicio de asistencia técnica sea retribuida con un monto mayor a la cantidad señalada, se va a exigir el informe de la sociedad de auditoría. Se ha eliminado la exigencia de que la sociedad de auditoría sea una de prestigio

internacional y se ha previsto que pueda ser tanto una sociedad domiciliada inscrita en el registro de sociedades de auditoría de algún colegio de contadores públicos del país o también que pueda ser una sociedad de auditoría autorizada para realizar el mismo tipo de funciones en su país de residencia, es decir, que no sea domiciliada en el país.

Esas son las principales modificaciones. No se ha superado el problema de considerar que estos requisitos sean constitutivos para aplicar la tasa reducida del 15%. La SUNAT viene considerando que los requisitos son constitutivos. En mi opinión, estos requisitos no eran constitutivos y los nuevos requisitos con las modificaciones señaladas tampoco son constitutivos a partir de la fecha. La idea es que si fueran requisitos constitutivos, la norma lo diría expresamente, tanto la norma anterior como ahora, con la oportunidad que se le ha dado al PE con la delegación de facultades. El PE pudo haber señalado expresamente que estos requisitos son constitutivos para la tasa del 15% y no lo ha hecho.

7. Determinación de los pagos a cuenta

La presente norma también modifica los sistemas del coeficiente y de porcentaje para la determinación de los pagos a cuenta. Al respecto, ¿cuáles son las principales diferencias con lo regulado anteriormente? ¿Existían algún problema de carácter técnico para los contribuyentes al momento de determinar sus pagos a cuenta, o fue un tema de fiscalización lo que llevó a la modificación de la norma?

Yo considero que es un tema básicamente de mayor control y recaudación. La diferencia básica es que durante los cuatro primeros meses de cada ejercicio, es decir, para los pagos a cuenta de enero a abril, se va a aplicar

Modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta 2012

el sistema de coeficiente calculado en base al impuesto del ejercicio anterior o el 1.5% de los ingresos netos, el que resulte mayor. Esa es la primera modificación que se introduce, que exige que el pago sea el importe que resulte mayor de estos dos sistemas.

Ciertamente que el caso del porcentaje se ha visto reducido de 2% al 1.5%, pero de todas formas, la modificación más importante aquí radica en que se tiene que pagar el monto mayor entre ambos sistemas. A partir del mes de mayo, si estamos en el caso de un contribuyente que está obligado a efectuar sus pagos a cuenta con el 1.5% de sus ingresos netos mensuales del mes porque ese es el monto que resulta mayor o porque ese monto resulta mayor al determinado en aplicación al coeficiente antes mencionado, a partir del mes de mayo este contribuyente puede ejercer la opción de, sobre la base de su balance o de su Estado de Ganancias y Pérdidas (en adelante, "EGP") al 30 de abril que presente a la SUNAT, modificar este 1.5%. Sin embargo, si este 1.5% de sus ingresos netos mensuales del mes es cero o mejor dicho, si conforme al EGP hasta el 30 de abril, no tiene que hacer un pago a cuenta en base a este sistema de porcentaje, se aplicará como pago a cuenta el sistema determinado en base al coeficiente según los ingresos netos y el impuesto calculado del ejercicio anterior.

La opción descrita se puede aplicar a partir del mes de mayo hasta el mes de julio. A partir del mes de agosto, el contribuyente que hubiere estado aplicando esta opción, a partir del mes de agosto deberá presentar su EGP cerrado al 31 de julio y en base a eso determinar el nuevo porcentaje de los pagos a cuenta a efectuar a partir de ese mes. Si no los presenta se considerara que regresa al sistema de coeficiente o 1.5% de sus ingresos netos, el que sea mayor. En el caso de los contribuyentes que no hubieran tenido esa opción a partir del mes de mayo, a partir del mes de agosto podrán presentar su EGP y establecer el coeficiente que corresponda o suspender su pago a cuenta si el EGP al 31 de julio no arroja un coeficiente de pago a efectuar.

En resumidas cuentas la modificación que se ha introducido es con la finalidad de que el contribuyente, que antes tenía la ventaja de modificar su coeficiente o su porcentaje y aplicar ese coeficiente o porcentaje, inclusive suspender el coeficiente o porcentaje a los meses restantes del ejercicio; ahora tiene

que, por lo menos hasta el mes de julio de cada año, hacer una comparación y pagar el monto que resulte mayor entre el coeficiente y el porcentaje. Esta modificación se aplica a partir de agosto de este año.

8. Gastos deducibles

A través del DL 1124, se ha regulado como un nuevo supuesto de gastos deducibles a aquellos referidos a los gastos en investigación científica, tecnología e innovación tecnológica. ¿Cómo era el tratamiento de este tipo de gastos antes de la publicación de la norma? ¿Con qué objetivo se establece como deducibles a este tipo de gastos? Si el objetivo de la norma fuera la promoción de la investigación e innovación, ¿dicho objetivo sería cumplido considerando que la norma establece un límite del 10% de los ingresos netos?

El tratamiento previo a la norma (esta norma entra en vigencia el año 2013) es la deducción bajo los estándares de cumplir el principio de causalidad del gasto; es decir, no había ningún límite, no había ningún requisito especial. Podía, si cumplía las condiciones para ser tal, recibir el tratamiento de gastos preoperativos o gastos de expansión de actividades, aunque la SUNAT considera que la innovación tecnológica no implica necesariamente una expansión de actividades sino básicamente una eficiencia (en, por ejemplo, algún proceso operativo), pero en mi opinión podría recibir el tratamiento de gastos preoperativos o de expansión de actividades. En resumidas cuentas, no había ningún límite cuantitativo y ninguna norma regulaba de manera expresa esta deducción por lo cual se aplicaba el criterio de causalidad, que regula la reducción de gastos en general. No considero que esta sea una norma de promoción realmente, más bien es una norma limitante.



Entrevista a Rocio Liu Arévalo

9. Panorama general

Tomando en consideración los temas abordados por las nuevas modificaciones a la LIR, ¿considera que con dichas modificaciones el PE logrará aumentar el nivel de recaudación del IR, o simplemente las normas han apuntado a un mayor control sobre la recaudación del IR?

No podría aseverar que efectivamente se

logrará aumentar el nivel de recaudación de impuestos, me imagino que eso es algo que el PE habrá medido, porque es la finalidad para la cual se le han otorgado las facultades. Me parece, de todas formas, que lo concreto de las modificaciones (que son modificaciones que sí tienen por finalidad hacer un mejor control e incrementar un poco la recaudación tributaria) de todas maneras han sido bastante limitadas para lograr esa finalidad de llegar a la presión tributaria que se ha anunciado como objetivo. No sé si cuantitativamente llegaremos o no, pero da la impresión de que las reformas no son suficientes. (14)