

Entrevista a las ganadoras del primer puesto de la Tercera Conferencia Interamericana de Estudiantes de Contabilidad (CIEC)

Entrevista a **Angela Terrazos Yamunaqué** y **Carol Chigne Moya**, estudiantes de noveno ciclo de Contabilidad en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Tax Associate en PricewaterhouseCoppers (PwC) y ganadoras del III CIEC llevado a cabo el 16 y 17 de noviembre de 2012"

Entrevistadoras:

Luz Ciriaco Bellido

Estudiante de séptimo ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del equipo de Marketing de la Revista Líder

Sandra Malpartida Calmett

Estudiante de séptimo ciclo de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro del Equipo de Marketing de la Revista Líder

*¿Qué fue lo que les motivó a presentar su trabajo en la Tercera Conferencia Interamericana de Estudiantes de Contabilidad?
¿Habían ya participado en un concurso similar?*

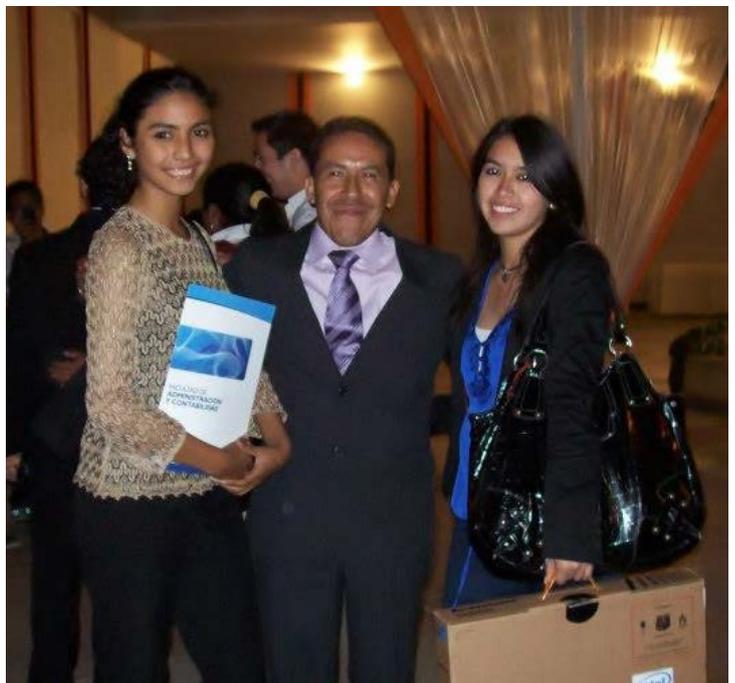
En realidad, no teníamos mucha información acerca de la realización del evento y no habíamos participado en uno así antes. Fue, sobre todo, por iniciativa del Dr. Luis Durán Rojo, profesor de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP, el cual nos comentó e incentivó a presentar un trabajo de investigación. Mucho antes de ello, nosotras – estudiantes de séptimo ciclo en ese entonces– ya habíamos decidido especializarnos en tributación, así que este trabajo de investigación era una prueba para demostrar que íbamos en la dirección correcta.

Nos podrían relatar cómo fue el proceso para la elección del tema ¿En este proceso recurrieron a un profesor, autoridad de la facultad, o externo para que las apoyara?

La elección del tema lo conversamos con nuestro asesor, Luis Durán, con el cual revisamos las principales modificaciones de la Ley del Impuesto a la Renta, y decidimos ahondar en una que tendría mayor incidencia en 2013. Por ello, elegimos como tema principal los costos posteriores, puesto que este era nuevo tanto en el ámbito contable como tributario. Para ello, recurrimos a distintas fuentes bibliográficas, tanto tributarias como contables, desde la NIC 16 de 1999 hasta informes del Tribunal Fiscal de 2012.

Durante el proceso de investigación, ¿pasaron por alguna dificultad? ¿Cómo pudieron equilibrar sus actividades académicas con esta actividad extracurricular?

Sí, claro. Si bien empezamos la investigación desde inicios de agosto de 2012, tuvimos que dejar de lado muchas cosas, entre ellas, las salidas, el hecho de que ya no dormíamos del todo bien, no celebrar nuestros cumpleaños, todo tiempo libre que teníamos nos reuníamos en mi casa y avanzamos lo más que podíamos. Sin embargo, teníamos muy presente que no debíamos descuidar la parte académica, porque esa también era una de nuestras prioridades; es decir, tuvimos que definir y tener bien en claro cuáles eran nuestras metas y cómo debíamos lograrlas.



¿Sabían que se iban a enfrentar a un público grande y exigente? ¿Cómo afrontaron las preguntas del público?

Usualmente, siempre exponemos en la universidad ante nuestros compañeros, pero no son más de treinta personas por salón. En esa oportunidad, sabíamos que el número de público iba a aumentar; por las ponencias a las que habíamos ido, pudimos ver que era abundante la concurrencia. Nos daba un poco de temor salir frente a tal cantidad de gente y poder satisfacer sus expectativas. Con respecto a las preguntas del público, tuvimos que adelantarnos y cuestionarnos nosotras mismas acerca de posibles preguntas que nos podían hacer; felizmente, acertamos y resolvimos las dudas del público presente.

Luego de la exposición, ¿esperaban ganar el concurso de investigación? ¿Qué sintieron cuando nombraron su grupo como el ganador del primer puesto?

Para ser sinceras, luego de que expusimos nuestro trabajo de investigación, nos fuimos a dormir a los sofás del Tinkuy, puesto que estábamos muy cansadas por los exámenes en la universidad y por el CIEC. Por eso, casi faltamos a la premiación: habíamos puesto siete alarmas para despertarnos, pero solo escuchamos la última, que sonó media hora antes de que acabe el evento y fuimos corriendo al auditorio. Cuando dijeron quién había ganado, nos emocionamos y alegramos mucho, porque nuestros compañeros y el público en general nos daban su apoyo. Fue una experiencia muy bonita, que nos encantaría revivir.

¿Cuáles son los puntos más importantes que recogen de esta experiencia? ¿Qué es lo que significa para ustedes este premio?

Con esta investigación, aprendimos a trabajar en equipo mucho mejor; puesto que no podíamos simplemente repartirnos las partes del trabajo, sino que ambas tuvimos que estar envueltas en todo. Nos dimos cuenta de que existían algunas diferencias en la forma de trabajar y de pensar; que suponíamos no teníamos por todos los trabajos de la universidad que habíamos hecho juntas. Sin embargo, en este caso, nos tomaba tiempo para discutir sobre quién tenía la razón. Pese a ello, al final, siempre podíamos solucionarlo para poder seguir avanzando con el trabajo. El premio que recibimos significó un aliento para todos nuestros compañeros y para nosotras mismas de seguir investigando, en la medida que no solo simbolizaba la oportunidad de obtener algo económico, sino también el alcance de una muy grata satisfacción personal.

Aún existen los prejuicios hacia esta carrera, que es considerada como algo práctico, mas no como una ciencia de investigación y análisis. ¿Ustedes qué les dirían a estas personas que opinan de esa forma?

Es muy cierto eso, pero creemos que, con todos los cambios en la actualidad y, sobre todo, en la normatividad contable, no podemos conformarnos con aquello que nos transmiten o enseñan, sino tomarlo como una base para nuevas posiciones, que reflejen la realidad de la situación financiera. Estamos seguras de que esta forma de pensar será cambiada, puesto que –como hemos visto en otros congresos– la cantidad de estudiantes que presentan trabajos de investigación ha aumentado. Ahora, que ya pronto acabaremos la universidad junto con nuestros demás compañeros, seguiremos investigando; esperamos que los nuevos alumnos que se integran a la facultad vean y aprovechen cada oportunidad que nos da esta hermosa carrera.

Como parte final de esta entrevista, presentaremos el resumen del trabajo realizado por Carol Chigne y Angela Terrazos, presentado en el III CIEC 2012.

Implicancias tributarias de la inclusión del concepto contable “Costos Posteriores” en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, para el caso peruano

Marco teórico

Generalmente, –en términos de Impuesto a la Renta empresarial– una vez adquiridos los activos fijos, se realizan erogaciones posteriores en relación con estos bienes, que pueden ser calificadas como costo o gasto dependiendo de su naturaleza. Para que se califique como un gasto y pueda ser deducible, debe cumplir los requisitos que la misma Ley del Impuesto a la Renta (LIR) indica, como por ejemplo estar acorde con el Principio de Causalidad. Sin embargo, si el egreso tiene el carácter de un costo posterior, según el inciso e) del artículo 44° de la LIR, señala que no será deducible.

Cabe indicar que el concepto de “costos posteriores” (antes, “mejora de carácter permanente”), no se encontraba en la LIR hasta antes de la modificación dada el 29 de junio de 2012. Cabe anotar que ese día se publicó el Decreto Legislativo (en adelante, “D.L.”) N° 1112 para su aplicación a partir del 1 de enero del presente año.

La NIC 16 de 1999 sostenía que un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocería según lo indicado en el párrafo 7, el cual señala que se calificará como tal si es probable la obtención de beneficios económicos futuros y si el costo del activo puede ser medido fiablemente. Con respecto a las mejoras, en el párrafo 23, se precisaba que estos desembolsos posteriores se sumarán al costo cuando exista la probabilidad que generen beneficios económicos adicionales a los ya evaluados, sino será registrado como un gasto (International Accounting Standards Board, 2003, p. 11).

“Estamos seguras de que esta forma de pensar será cambiada, puesto que – como hemos visto en otros congresos– la cantidad de estudiantes que presentan trabajos de investigación ha aumentado.”

Posteriormente, esta NIC de 1999 fue reemplazada por la versión modificada vigente a partir del 1 de enero de 2005. Ella varía el concepto previamente visto de “mejoras de carácter permanente” por el de “costos posteriores”. Paralelamente, la

LIR mantuvo el texto por el de mejoras. Ello se realizó hasta el momento en que se emitió el Decreto Legislativo N° 1112 y se modificó todas aquellas partes en que la ley citaba a tal concepto, donde se indicaba expresamente que se entenderá estos apartados según lo planteado en las normas contables.

De esta manera, para la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta empresarial, es necesario el conocimiento de la NIC 16 actual. Ello se debe a que, en comparación con la anterior NIC, solo es necesario que cumpla con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, mas no con el incremento del rendimiento del activo o de la vida útil para la calificación de costo posterior. Así, puede activarse al valor del bien cuando se cumpla el criterio de reconocimiento, pero, este puede no aumentarle el valor al activo. A pesar de ello, aun así se reconocerá como costo, pues el aumento de la capacidad no está indicado como una característica obligatoria a cumplir, a diferencia de la NIC de 1999. De esta forma, se puede señalar que, antes, la mayoría de inspecciones se mandaban directamente al gasto, dado que tan solo mantenían al activo sin aumentar su capacidad del bien. Mientras, ahora, tras la modificación, estas mismas inspecciones serán sumadas al costo del activo, siempre y cuando cumplan con el criterio de reconocimiento del párrafo 7.

Asimismo, el D.L. N° 1112 agregó al artículo 41° el inciso c, el cual menciona que: “El importe resultante de lo dispuesto en el literal anterior [b] será el monto deducible o el máximo deducible en cada ejercicio gravable, según corresponda, salvo que en el último ejercicio el importe deducible sea mayor que el valor del bien que quede por depreciar, en cuyo caso se deducirá este último” (El Peruano, 2012, p. 14). Es importante mencionar esta modificación de la LIR, puesto que será materia de análisis en la parte práctica de la presente investigación.

Marco práctico – Problemática

Si planteamos un ejemplo parecido al de la Exposición de Motivos del D.L. N° 1112, observamos que se tiene un bien con un costo inicial de 200, el cual se deprecia con una tasa máxima de 20% según tasas tributarias, en 5 años de duración. Sin embargo, en el quinto año, se incorpora al activo un costo posterior equivalente a 150. De esta forma, hasta el ejercicio número 4, se tendrá una depreciación de 40 por la aplicación del 20% sobre el 200 de costos iniciales; mientras que, en el año 5, se aplicará la misma tasa sobre la suma de los costos iniciales más los costos posteriores (200+150). Dentro de ese marco, el nuevo monto depreciable al último año es 70. Sin embargo, quedaría una depreciación de 120 (70 + 50) de los costos posteriores, que literalmente quedarían “en el aire”, como se observa en el siguiente cuadro.

Tabla 1

Ejercicio	Costo de Adquisición	Costo Posterior	Monto de depreciación contable deducible
1	200		40
2	200		40
3	200		40
4	200		40
5	200	150	70
6		150	70
7		150	50

Fuente: Elaboración propia

“Cuando dijeron quién había ganado, nos emocionamos y alegramos mucho, porque nuestros compañeros y el público en general nos daban su apoyo. Fue una experiencia muy bonita, que nos encantaría revivir”

Así, surgen tres posibles interpretaciones. La primera es depreciar en el quinto año la totalidad del monto que falta por deducir, es decir, los 70 más los 120. Sin embargo, no es posible hacerlo, dado que existen leyes de depreciación máxima (5% para los bienes inmuebles, y la tabla encontrada en el inciso b. del artículo 22° del Reglamento de la LIR). La segunda interpretación implicaría pasar los 120 para el siguiente ejercicio. Respecto a ello, hay que anotar que, al tratar de aplicar el inciso c. del artículo 41° de la LIR, nos damos cuenta de que el importe deducible (70) es menor al valor del bien que queda por depreciar (190), por lo que este inciso no sería de aplicación. Es decir, se puede afirmar que lo señalado en el ejemplo de la exposición de motivos no cumple con lo dispuesto en el inciso c. del artículo 41° de la LIR (Durán & Mejía, 2012), puesto que este apartado solo aplica en el caso de que el monto que falta por depreciar sea menor al monto que se ha venido depreciando. A partir de ello, ha omitido el caso en que el primero sea mayor al segundo, de tal forma que crea un vacío legal.

Como observamos en la tabla 1, los 120 faltantes tendrían que ser registrados en 2 nuevos ejercicios posteriores al “último”. No obstante, al hacer esto, la ley estaría creando nuevos ejercicios, en los cuales todavía el bien tiene vida útil, lo que contrariaría a lo que disponen la propia LIR y su Reglamento. Este acto es contra ley, en la medida que no se podría crear un nuevo periodo. Ello se debe a que expresamente la norma indica en el inciso c. que existe un “último ejercicio” (El Peruano, 2012, p. 14), en el cual se deducirá el importe restante, pero

lo que hace la exposición de motivos es contradecir lo mencionado por la norma y crear “nuevos ejercicios” en los cuales serían deducibles 120 restantes.

“...debido a la señalización de un último periodo en la ley, la inclusión de años posteriores para que pueda ser aplicable la depreciación total es inconstitucional, por lo que la propia LIR se estaría creando una trampa a sí misma”

Por consiguiente, se puede afirmar que, en la práctica, no se cumpliría con el único caso que señala el inciso c. del artículo 41° de la LIR, puesto que, como un costo posterior, se incorpora al bien generalmente cuando ha transcurrido algún tiempo desde su uso. El monto que falta depreciar será mayor al que se ha estado depreciando anualmente. Frente a ello y debido a la señalización de un último periodo en la ley, la inclusión de años posteriores para que pueda ser aplicable la depreciación total es inconstitucional, por lo que la propia LIR se estaría creando una trampa a sí misma. Sin duda, en este aspecto, urge una precisión o aclaración normativa sobre lo que la LIR ha querido señalar.

Por último, la tercera interpretación consiste en establecer que, basado en el inciso b., será depreciable el monto máximo, que en este caso sería 70. A partir de ello, quedaría la diferencia ($190-70=120$) para el ejercicio siguiente, en el que se depreciaría los 70 máximos deducibles; y, en el año posterior, se deducirá el monto restante 50 ($120-70=50$). Esta es la interpretación que consideramos como la más adecuada, puesto que contempla el hecho de depreciar los costos posteriores en lo estimado de su vida útil.

Conclusiones

- La depreciación tributaria, en consecuencia de la inclusión de nuevos artículos según el D.L. N° 1112, con respecto al cálculo del valor depreciable contenido en el artículo 41° inciso c., no considera el supuesto de que el importe deducible sea menor que el valor del bien por depreciar. Ello generará dudas con respecto a su determinación.
- El ejemplo presentado por la exposición de motivos del D.L. N° 1112, al tratar de explicar la modificación de artículo 41°, crea un nuevo último ejercicio, en el cual se destinaría el sobrante del valor del bien por depreciar. Ello contradice lo establecido por la propia Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.
- Debido al vacío legal generado en el artículo 41° inciso c. de la LIR, surgen 3 posibles interpretaciones de lo que se debería realizar para registrar la diferencia entre el valor del bien por depreciar y el importe deducible.

- La autoridad competente deberá tener en cuenta los problemas encontrados en la presente investigación con respecto a los artículos incluidos en la Ley de Impuesto a la Renta por efecto del D.L. N° 1112, debido a que genera vacíos legales. Frente a ello, es necesaria una aclaración normativa sobre lo que se ha querido señalar.

Bibliografía

Durán, L. & M. Mejía. (2012). Ley del Impuesto a la Renta. (7a ed.). Lima: AELE.

El Peruano (2012). Normas Legales, Decreto Legislativo 1112. Lima, 29 (11900).

International Accounting Standards Board (2003). Normas internacionales de información financiera 2003: donde se incluyen tanto las Normas Internacionales de Contabilidad como las interpretaciones México D.F: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

