

Fórum:
“SUNAT – PRINCIPALES
REPAROS EN RENTA 2010:
Esté preparado”



Humberto Allemant Salazar

Temas a tratar:

- Gastos financieros
- Mejoras
- Constructoras: Reconocimiento de ingresos
- Indemnizaciones
- Costo – Gasto
- Comprobante de pago para sustentar costo

Reparo a la deducción de gastos financieros: Intereses y diferencia de cambio



Reparo a la deducción de gastos financieros

Artículo 37 (a) de la LIR.-

“A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en consecuencia son deducibles:

a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora (...)”

Reparo a la deducción de gastos financieros

Actuación de la SUNAT.-

La SUNAT viene reparando la deducción de intereses cuando se han efectuado pago de dividendos, ha existido reducciones de capital, inversiones en el exterior , créditos otorgados a empresas vinculadas, entre otros; y el flujo de caja es positivo, lo cual implica que el préstamo no era necesario.

Reparo a la deducción de gastos financieros

RTF No.06619-4-2002.-

- Si el importe del préstamo fue destinado a pagar dividendos los intereses no son deducibles.
- Así se acredite a través de la contabilidad y del Estado de Flujos de Efectivo que al cierre del ejercicio existió utilidad financiera, efectivo disponible y un saldo de caja-bancos que supera los dividendos distribuidos.
- El movimiento de las cuentas generaba certeza del destino del préstamo, por lo que las demás pruebas eran irrelevantes.

Reparo a la deducción de gastos financieros

RTF No.01317-1-2005.-

- Para sustentar el destino del préstamo a capital de trabajo no basta la presentación del registro contable en el Libro Caja Bancos en el que figure el abono del préstamo.
- Se requiere un flujo de caja que demuestre el movimiento del dinero y demás “documentación sustentatoria”.

RTF No.11743-2-2007.-

- Los préstamos pueden tener el destino que la empresa decida de acuerdo con su estrategia de negocio.
- No se pueden cuestionar las decisiones financieras.
- No interesa si existe flujo de caja positivo.

Reparo a la deducción de gastos financieros

Refinanciamiento o renovaciones

Para el caso de refinanciamientos o renovaciones la RTF No.00261-1-2007 ha señalado que constituyen documentos que evidencian que los préstamos contraídos han sido para tales fines:

- Un reporte en el que se detallen los préstamos bancarios y su destino.
- Un estado de flujo de efectivo donde se muestre el destino de los recursos.
- Un informe que demuestre que el nivel de endeudamiento ha sido estable y que es conducta de la empresa renovar los préstamos.
- Corresponde al pago de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio, encuentran relación con la conservación del capital de trabajo.

Reparo a la deducción de gastos financieros

Recomendaciones:

- Anotar en la contabilidad, las operaciones generadas con el préstamo.
- Elaborar un flujo de caja que demuestre el movimiento de dinero y su uso; y,
- Recabar cualquier otro documento que avale el destino del préstamo (p.e. los acuerdos donde conste la decisión de contraer el préstamo para compra de activos; los contratos, si en ellos figura el destino del préstamo, etc.).
- Registrar e identificar en una cuenta especial los ingresos provenientes de las cuentas por cobrar operativas que serán utilizados para pagar los dividendos o reducir el capital social.

Diferencia de cambio (Art. 61 de la LIR)

- Si está vinculado con:

- Inventarios
- Activo fijo
- Activo permanente.

Se activan y forman parte del costo.

- En todos los demás casos se deducen como pérdida, aun cuando el gasto no sea deducible.

Diferencia de cambio

Informe No.234-2009/SUNAT

- La diferencia de cambio es un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por el contribuyente a efectos de generar o mantener la fuente o rentas gravadas.
- Carece de la naturaleza de gasto, constituyendo una pérdida deducible.
- Tiene una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia.
- No interesa que genere renta de fuente peruana o extranjera, no corresponda al giro del negocio o no fuese realizada de manera frecuente.

Reconocimiento tributario de una mejora de carácter permanente



Reconocimiento tributario de una mejora de carácter permanente

- Para establecer en qué casos existe una mejora y cuándo un gasto, el Tribunal Fiscal ha recurrido de manera uniforme a la NIC 16 (RTF 147-2-2001, 3595-4-2003 y 343-3-2005, entre otras).
- Citando como sustento los párrafos 25 y siguientes de la citada NIC, el Tribunal Fiscal ha señalado que:

“(...) el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo”.

Reconocimiento tributario de una mejora de carácter permanente

MEJORAS – REPARACIONES

- Reconocimiento como activo —————> Mejoran las condiciones del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado.
Acompañan toda la vida útil del activo.
- Reconocimiento como gasto —————> Restauran o mantienen los beneficios económicos que se pueden esperar del rendimiento estándar.

Reconocimiento tributario de una mejora de carácter permanente

Comentarios.-

- Monto: Si el monto es bajo, no se discute su deducción. Si el importe es elevado, SUNAT considerará su “activación”.
- Probanza: Bajo el criterio del Tribunal Fiscal, debería primar una opinión técnica respecto a las características de los desembolsos relacionados.
- Recomendaciones: Conservar o procurar recopilar informes técnicos de los encargados de los proyectos.

Reconocimiento tributario de una mejora de carácter permanente

- La NIC 16 cuyo texto fue tomado como fundamento por el Tribunal Fiscal de manera uniforme a lo largo de estos años ha sido modificada.
- La NIC 16 vigente no contempla una definición / descripción de los supuestos que son considerados como mejora.
- ¿El criterio jurisprudencial continúa siendo válido?
- ¿Cuál es el efecto jurídico de las NICs?

Valorizaciones de las constructoras: Aplicación del art. 63 inciso c) de la LIR



Valorizaciones de las constructoras

- El artículo 63 de la LIR establece 3 métodos de reconocimiento de ingresos para las empresas que realicen actividades de construcción.
- El inciso c) del artículo 63 establece el método de “diferimiento”.
- Conforme a dicho método los **resultados** se difieren hasta la total terminación de la obra.

Valorizaciones de las constructoras

- Cuando las obras son por plazos mayores a los 3 años, la utilidad se determina al tercer año **conforme a la liquidación del avance de la obra por el trienio.**
- No existe norma tributaria expresa para determinar dichos resultados.
- ¿Qué procedimiento se aplica para la liquidación del avance por el trienio?

Valorizaciones de las constructoras

Artículo 63 Incisos b) y c)

- Asignar a cada ejercicio gravable como renta bruta el % de ganancia bruta sobre los importes cobrados
- Asignar a cada ejercicio como renta bruta, deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos efectuados, los costos correspondientes.

Valorizaciones de las constructoras (Reconocimiento de ingresos)

- Norma Internacional de Contabilidad 11 = Reconocimiento en cada periodo de los ingresos y costos tomando en consideración la utilidad estimada para todo el contrato (Método del porcentaje de terminación).
- Metodología POC (Porcentaje de Cumplimiento) = Correlación de los costos incurridos con el margen de ganancia estimado.
- Devengo = Ingresos correspondientes al porcentaje de la obra ejecutada – costos efectivamente incurridos para dicho avance.

Valorizaciones de las constructoras

- La NIC 11 y el método “POC” se basan en función al grado de avance de la obra.
- ¿El devengo determinaría otro resultado?
- ¿El artículo 63 recoge el principio del devengo?

RTF 01652-5-2004 = El artículo 63 no se remite al devengo

Indemnizaciones



Indemnizaciones

Responsabilidad contractual:

- **Causalidad** → Es una obligación asumida en el marco de las actividades propias de la empresa.
- **Oportunidad**: Cuando se conoce.

Indemnizaciones

Responsabilidad extra-contractual:

- **Causalidad** → Debe analizarse caso por caso y establecer si existe vinculación con las actividades de la empresa, de lo contrario constituyen actos de liberalidad no deducibles.
- **Oportunidad**: Cuando se incurre o cuando surge la obligación de pago.

Reconocimiento de costo o gasto para la determinación de la renta neta



Reconocimiento de costo o gasto para la determinación de la renta neta

- 1) Depreciación de bienes en leasing utilizados en la producción.
- 2) Depreciación de bienes construidos al amparo de la Ley No.29492
- 3) Depreciación de maquinaria revaluada voluntariamente.
- 4) Depreciación cuando se exceden las tasas máximas.
- 5) Depreciación de bienes cuyo valor es inferior a $\frac{1}{4}$ de la UIT.
- 6) Depreciación de la maquinaria que tributariamente incorpora diferencia de cambio.
- 7) Diferencia de cambio y leaseback.

Reconocimiento de costo o gasto para la determinación de la renta neta

- Concepto de renta bruta (artículo 20 de la LIR).

Renta bruta = Ingresos netos – Costo computable.

- Renta neta = Renta bruta – Gastos
- Diferencia temporal

Reconocimiento de costo o gasto para la determinación de la renta neta

- Concepto de costo (artículo 20 de la LIR).

- ❖ Materiales directos

- ❖ Mano de obra directa

- ❖ Costos indirectos de fabricación o producción.

- * Variables

- * Fijos —————> Depreciación

Reconocimiento de costo o gasto para la determinación de la renta neta

- Costos indirectos de fabricación o producción:

* Primera Disposición Final del Decreto Supremo No.134-2004-EF

Gastos de producción indirectos



NICs relacionadas con existencias

Reconocimiento de costo o gasto para la determinación de la renta neta

Gastos: LIR no define.

- Gastos administrativos
- Gastos de ventas
- Gastos financieros

Concepto de costo

Artículo 11 (g) RLIR

“Para la determinación del costo computable de los bienes y 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”.

Concepto de costo

Norma Internacional de Contabilidad 2

Párrafo 12.-

“Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada en forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de edificios y equipos de fábrica (...)”

Concepto de costo o gasto

Norma Internacional de Contabilidad 16

Párrafo 6.-

“Importe depreciable es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

(...)

Vida útil es:

(a) El periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien

(b) El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Depreciación de bienes en leasing utilizados en la producción

¿Qué sucede con el beneficio de la depreciación de los bienes en leasing?

Artículo 18 DL 299.-

“Para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registran contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del IR.

Excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato (...)”

Depreciación de bienes en leasing utilizados en la producción

¿Qué sucede con el beneficio de la depreciación de los bienes en leasing?

Posición 1.- SUNAT

La Administración Tributaria considera que conforme al artículo 20 de la LIR y la NIC 2, la depreciación tributaria de un bien en leasing que excede la depreciación financiera, también debe ser incorporado al costo de producción de los bienes.

Posición 2.-

La depreciación en función al plazo del contrato es un beneficio tributario, y por ende, debe afectar resultados conforme a su devengo, sin que por ello se incumpla el artículo 20 de la LIR, sin interesar si una parte fue costo.

Depreciación de bienes construidos al amparo de la Ley No.29342

¿Qué sucede con el beneficio de la depreciación de los bienes en construidos al amparo de la Ley No.29342?

Artículo 2 Ley 29342.-

“A partir del ejercicio gravable 2010, los edificios y las construcciones se podrán depreciar, para efecto del Impuesto a la Renta, aplicando un porcentaje anual de depreciación del veinte por ciento (20%) hasta su total depreciación, siempre que cumplan las siguientes condiciones (...).”

Depreciación de bienes construidos al amparo de la Ley No.29342

Debe seguirse el mismo tratamiento que en el caso de los bienes en arrendamiento financiero.

Posición 1.-

La Administración Tributaria podría considerar que la mayor depreciación debe ser incorporada al costo de las existencias.

Posición 2.-

Tratándose de un beneficio, la mayor depreciación debe ser tomada como gasto.

Depreciación de maquinaria revaluada voluntariamente

- Depreciación se calcula sobre valor de adquisición o producción incluyendo mejoras (Art. 41 de LIR).
- Depreciación de la revaluación que contablemente integra el costo debe de excluirse ya que no forma parte del costo de producción.

Momento —————> Cuando se vende el bien.

En la práctica —————> Se adiciona el monto total.

Depreciación de maquinaria revaluada voluntariamente

Posición 1.- SUNAT

La depreciación correspondiente al mayor valor de la maquinaria debe adicionarse al momento que se produce la “realización” de los productos que llevan incorporado como costo dicha depreciación.

Depreciación cuando se exceden las tasas máximas

Práctica.-

- Se adiciona el monto total.

Corresponde.-

- En función de la venta de los bienes.

Depreciación de bienes cuyo valor es inferior a $\frac{1}{4}$ de la UIT

Artículo 23 RLIR: La inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de $\frac{1}{4}$ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe.

Práctica.-

- Se deduce tributariamente el gasto en el ejercicio en que se incurre.
- La depreciación financiera se adiciona en ese mismo ejercicio.

Corresponde.-

- La depreciación financiera debe adicionarse en función de la venta de la mercadería.

Depreciación de la maquinaria que tributariamente incorpora diferencia de cambio

Contablemente \longrightarrow Es gasto o ingreso

- La diferencia de cambio debe adicionarse o deducirse vía declaración.
- Momento: cuando se transfieren los bienes

Conclusión

Siguiendo el criterio de la SUNAT, se deduce que todo reparo (adición o deducción) vinculado con el costo de producción debe afectar los resultados del periodo o periodos en que se “realiza” la producción.

Ejemplo.-

Vacaciones no pagadas de obreros.

Diferencia de cambio y leaseback

- Los contratos de leaseback, generan pasivos en moneda extranjera.
- Dichos pasivos generan diferencias de cambio.

¿La diferencia de cambio debe afectar el costo del activo que dio origen al leaseback?

o;

¿La diferencia de cambio se asocia a un pasivo corriente de la empresa?

Necesidad de comprobantes de pago para sustentar costo computable



Necesidad de comprobantes de pago para sustentar costo computable

LIR Artículo 44 (j)

“No son deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

(...)

j) Los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

(...)

No se aplicará lo previsto en el presente inciso a los casos en que, de conformidad con el artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación de gastos con otros documentos”.

Necesidad de comprobantes de pago para sustentar costo computable

- El artículo 44 se refiere específicamente a gastos no a costos.
- RTF 01003-4-2008.-

“(...) la ley del Impuesto a la Renta distingue entre la renta bruta y la renta neta, entendiéndose la primera como la diferencia resultante entre el ingreso obtenido y el costo del bien vendido, y la segunda, como la deducción de los gastos permitidos de la renta bruta a efectos de establecer la base imponible del impuesto”.

Necesidad de comprobantes de pago para sustentar costo computable

- RTF 00902-2-1999.-

“(…) cuando el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece cuáles son las deducciones no permitidas, se está refiriendo a las erogaciones o egresos considerados como gastos, a nivel de determinación de renta neta, mientras que para el costo computable es aplicable lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 20 de la Ley”.

Informe No.171-2007-SUNAT.-

“(…) el inciso m) del artículo 44 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una restricción expresa para la deducibilidad de los “gastos”, mas no así de los “costos”, toda vez que el objeto de la norma es regular el cálculo de la renta neta del Impuesto a la Renta, según se desprende de su ubicación en el TUO de dicho impuesto”.

Necesidad de comprobantes de pago para sustentar costo computable

Conclusión:

- Las limitaciones establecidas por el artículo 44 de la LIR sólo afectan a la deducción de conceptos que incidan en la determinación de la renta como gastos, a nivel de renta neta.

¿Qué sucede con operaciones con residentes en paraísos fiscales?

PRICEWATERHOUSECOOPERS 