

***Impuesto a la Renta Corporativo:
Problemas en la determinación
del Impuesto a la Renta***

Humberto Allemant

IPAT

PERSPECTIVAS DE LA TRIBUTACION EN EL 2012

24 de enero de 2012

Temario

- ***Método de la tasa de interés efectiva.***
- ***Capitalización de intereses.***
- ***Activo fijo: Temas varios.***
- ***Activos no corrientes mantenidos para la venta.***
- ***Medición de los inventarios.***
- ***Valor neto de realización.***
- ***Costos indirectos fijos de producción.***
- ***Arrendamiento financiero y arrendamiento operativo.***
- ***Garantía sobre ventas.***
- ***Participación de los trabajadores.***
- ***Jurisprudencia e informes de la SUNAT***

NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

MÉTODO DE LA TASA DE INTERÉS EFECTIVA

La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero.

Para calcular la tasa de interés efectiva se incluyen todas las comisiones, así como los costos de transacción.

NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

Los costos de transacción incluyen honorarios y comisiones de los agentes, asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas por las agencias reguladoras y bolsas de valores, así como impuestos y otros derechos.

NIC 23 – Activo Precalificado

Práctica común

- Los costos de financiamiento relacionados con activos aptos (calificados) son reconocidos como gastos financieros .

NIIF

- Los costos de financiamiento relacionados con activos aptos (calificados) se deben capitalizar.

NIC 36

Deterioro del valor de los activos

- **Principalmente de aplicación para los activos fijos.**
- **El importe en libros de un activo se reduce hasta que alcance su importe recuperable.**

Determinación del valor residual

Práctica común

- La base de depreciación de los bienes del activo fijo no contempla su valor residual.

NIIF

- La base de depreciación de los bienes del activo fijo corresponde a su costo menos su valor residual.

Costos por desmantelamiento

Práctica común

- Los costos de desmantelamiento y retiro de los bienes del activo fijo no se estiman ni se reconocen.

NIIF

- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta forman parte del costo de un activo.

Componetización

Práctica común

- El registro de los bienes del activo fijo no contempla reconocerlos por componentes importantes.

NIIF

- Se debe depreciar de forma separada cada componente de cada elemento de activo fijo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

Baja por reemplazo

Práctica común

- Cuando se produce el reemplazo de un componente del activo fijo, no se da de baja el valor en libros del elemento que ha sido reemplazado.

NIIF

- En reemplazos de partes importantes de elementos del activo fijo se debe dar de baja el costo de la parte reemplazada.

Reclasificación de repuestos significativos



- De acuerdo a las NIIFs, los repuestos relacionados con un activo específico deben capitalizarse como parte del costo y depreciarse de acuerdo con la vida útil del activo relacionado.
- Tributariamente el repuesto no ha dejado de ser un inventario.

¿Cómo se computa la Depreciación?

- ¿ Primero se capitaliza la diferencia en cambio y luego se deprecia?
- ¿ Primero se deprecia y luego se capitaliza la diferencia en cambio?

Ajuste por inflación

Práctica común

- El valor en libros de ciertos bienes del activo fijo incorpora el efecto del ajuste por inflación de los años 1995 al 2004.

NIIF

- El efecto del ajuste por inflación incluido en las partidas del activo fijo, debe ser sólo de aquel generado en épocas de hiperinflación.
- El Perú dejó de ser país hiperinflacionario en el año 1994.

Determinación de la vida útil

Práctica común

- La depreciación del activo fijo se calcula sobre la base de los máximos permitidos por la legislación tributaria.
- No se revisa la vida útil de los bienes del activo fijo después de su reconocimiento inicial.

NIIF

- La vida útil de los bienes del activo fijo se debe determinar sobre la base de la expectativa de la contribución del activo a la generación de ingresos futuros.
- La vida útil de los bienes del activo fijo se debe revisar al cierre de cada ejercicio.

Aplicación de las NIIFs por primera vez

- **Extorno de la depreciación de maquinaria y equipo**
- **¿Al haberse extornado la depreciación de años anteriores y no encontrarse contabilizada, se deben rectificar las declaraciones juradas de tales ejercicios?**
-

NIIF 5 - Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

Clasificación como disponible para la venta

Su importe en libros se recuperará a través de la venta y no por su uso.

Se encuentran disponibles para su **venta inmediata**.

Debe ser altamente probable.

NIIF 5 - Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

•TRATAMIENTO FINANCIERO

- Los activos clasificados como mantenidos para la venta se valoran al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta.
- A partir de su clasificación no están sujetos a depreciación / amortización.

Medición de los Inventarios

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, el que sea menor.

Valor neto de realización

Valor Neto de Realización

El valor de venta estimado en el curso ordinario de operaciones menos los costos estimados de terminación y los gastos necesarios para efectuar la venta

- **Tributariamente los gastos de ventas son gastos del ejercicio en que se devengan.**

Concepto de costo de Producción o Construcción (artículo 20 numeral 2 de la LIR)

- ❖ **Materiales Directos**

- ❖ **Mano de obra directa**

- ❖ **Costos indirectos de fabricación o producción.**
 - ***Variables**
 - ***Fijos**

Concepto de Costo

Artículo 11 (g) RLIR

•“Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente 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

- NIC: 2

•Párrafo 12.-

•“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(...).”

NIC 2: Existencias

Normas
Internacionales
de Información
Financiera
(NIIF)



- Los costos indirectos fijos de producción se deben distribuir sobre la base de la capacidad normal de planta.
- Los costos indirectos fijos que resulten de capacidad ociosa o de producción anormalmente alta se deben reconocer en resultados del período.

Implicancia
Tributaria



- El costo de producción incluye los costos indirectos de fabricación, debiéndose entender que este último corresponde al concepto de “gastos de producción indirectos” a que se refiere la NIC 2. (*)
- Primera Disposición Final del Decreto Supremo No.134-2004-EF: “Entiéndase que la mención a “costos indirectos de fabricación o construcción” a que se refiere el numeral 2) del Artículo 20° de la Ley, corresponde al concepto de “gastos de producción indirectos” señalado en la Norma Internacional de Contabilidad relacionada con las Existencias”.
- ¿Los costos indirectos de fabricación “fijos” que resulten de la capacidad ociosa o de producción anormalmente alta deberán seguir el tratamiento dispuesto por la NIC 2, esto es, reconocerse en resultados del período?

Arrendamiento Financiero vs. Arrendamiento Operativo

Arrendamiento financiero

Se transfiere
sustancialmente todos los
riesgos y ventajas
inherentes a la propiedad
del activo

Arrendamiento operativo

No se transfieren
sustancialmente los
riesgos y ventajas
inherentes a la propiedad
del activo.



Sustancia sobre forma

LEY No.27394 y Decreto Legislativo No.915

RTF No. 00986-4-2006

- ***LEASING***

El régimen tributario para la depreciación de los bienes objeto de arrendamiento financiero, no exigía como requisito la contabilización de la depreciación para su deducción.

Por tanto resulta procedente deducir la depreciación a través de la declaración jurada anual del ejercicio.

Diferencia en cambio en los contratos de arrendamiento financiero

¿Diferencia en cambio esta vinculada al bien adquirido a través del leasing ?

¿Cuál es la situación en el leaseback ?

NIC 37: Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes

GARANTÍA SOBRE VENTAS

En caso que no pueda efectuarse una estimación fiable de las garantías, o sea remota la ocurrencia de la misma, no deberá reconocerse la provisión, sin perjuicio de que corresponda revelar un pasivo contingente.

NIC 19- Participación en las Utilidades de los Trabajadores

Práctica Contable
Vigente hasta
2010

La participación de los trabajadores se reconoció de acuerdo a los criterios de la NIC 12 – Impuesto a la renta.

Se presenta en el estado de resultados en una línea anterior al impuesto a la renta.

Aplicación de las
NIIF

El reconocimiento de la participación debe hacerse conforme a la NIC 19 – Beneficios a los empleados.

La participación de los trabajadores corriente es un gasto operativo, a menos que otra Norma exija su inclusión al costo de un activo. Debe clasificarse como costo del inventario, activo intangible o activo fijo; en función a la ocupación del trabajador.

NIC 19- Participación en las Utilidades de los Trabajadores

**OFICIO
CONASEV
N°298-
2010-
EF/94.063**

Debe ser registrado de acuerdo con la NIC 19 Beneficios a los Empleados y no por analogía con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias o la NIC 37 Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes.

La presentación en los Estados Financieros debe corresponder a gastos de personal y su distribución a los costos de producción, gastos de ventas y administración.

Participación en las Utilidades de los Trabajadores

La Administración sostiene que, de acuerdo a normas contables en concordancia con el Reglamento de la LIR, la participación en las utilidades de los trabajadores de planta deben incorporarse al costo de producción.

Señala además que el Decreto Legislativo 892 sólo indica su naturaleza –de gasto– pero no la oportunidad en la que debe deducirse.

Participación en las Utilidades de los Trabajadores

DL 892

Artículo 10.- *“La participación en las utilidades fijadas en este Decreto Legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría”.*

Informe 305-2002-SUNAT.- *“Debe resaltarse que la participación en las utilidades tiene el carácter de gasto deducible, como expresamente indica el citado artículo 10 del Decreto Legislativo No.892”.*

Informes de la SUNAT y Resoluciones del Tribunal Fiscal

- Gastos deducibles
 - Gastos por depreciación
 - Amortización de activos intangibles
 - Deducción de la diferencia de cambio
 - Gastos por pérdida de existencias (mermas)
 - Gastos financieros
 - Gastos por provisión de cobranza dudosa
 - Gastos generales (*overhead*)
 - Gastos de responsabilidad social
 - Gastos de ejercicios anteriores
- Acreditación de los gastos

Gastos deducibles: depreciación

Informe SUNAT : 088-2011/SUNAT/2B0000

- **Procede reconocer la depreciación de los bienes del activo fijo adquiridos a título gratuito, siempre y cuando los mismos sean usados en actividades generadoras de rentas gravadas.**
- **No procede la amortización del valor de un activo intangible de duración limitada que ha sido adquirido a título gratuito.**

Gastos deducibles: depreciación

RTF: 6899-5-2011

- **Procede la deducción de la depreciación de los bienes recibidos en donación, debido a que la Ley del Impuesto a la Renta no distingue entre los bienes que han ingresado al patrimonio a título oneroso o gratuito.**

Amortización de activos intangibles de duración limitada

Informe 017-2011-SUNAT/2B0000

- Procede la amortización del precio pagado por la copia de un software siempre que se acredite que los derechos que se transfieren constituyen activos intangibles y tienen duración limitada.
- Los activos intangibles son de duración limitada cuando su vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza.
- La amortización del valor de un activo intangible de duración limitada está sujeta a que el precio haya sido pagado previamente al enajenante.

Deducción de la diferencia de cambio

Informe 234-2009-SUNAT/2B0000

- Las personas jurídicas deberán considerar cualquier pérdida por diferencia en cambio sin importar la operación con la cual tal pérdida pudiera vincularse, sea que esta genere renta de fuente peruana o extranjera, e incluso si dicha operación no fue realizada de manera frecuente o no corresponde al giro principal del negocio.
- Las pérdidas por diferencia de cambio que puedan vincularse con operaciones que generan intereses exonerados también deberán computarse para fines del impuesto.

Deducción de la diferencia de cambio

Informe 096-2011-SUNAT/2B0000

- No deben computarse los resultados por diferencia de cambio que se encuentren relacionados con operaciones o los créditos para financiarlas que no tengan como finalidad el desarrollo de la actividad gravada, tales como las operaciones cuyo destino se encuentre fuera del ámbito empresarial o cuya finalidad sea la obtención de ganancias inafectas o exoneradas.
- Los resultados por diferencia de cambio que tengan conexión con operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas de fuente extranjera deben computarse, inclusive en el caso que tales operaciones hayan arrojado una pérdida neta.

Deducción de la diferencia de cambio

Informe 108-2011-SUNAT/2B0000

- Los informes anteriores no se contraponen, sino que se complementan, encontrándose vigentes los criterios en ellos vertidos.
- Del análisis de los mismos se llega a la siguiente conclusión:
- Son computables los resultados de la diferencia en cambio, sin importar la operación con la cual pudiera vincularse, sea que generen rentas exoneradas o inafectas, siempre que se realicen dentro del marco del desarrollo de la actividad de la empresa, cuyos resultados se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta.

Gastos deducibles: mermas

RTF: 3582-4-2011

- A efecto que proceda la deducción de las mermas como gasto es necesario su acreditación mediante informe técnico en el que se determine:
- El origen de la merma,
- La calificación como merma,
- Su ubicación dentro de los márgenes normales de la actividad,
- Se describa la metodología empleada, y
- Se señalen las pruebas realizadas.

Gastos deducibles: mermas

RTF: 6498-1-2011

- Las pérdidas producidas en la producción de langostinos por acción del “virus de la mancha blanca” no califica como pérdida por caso fortuito o fuerza mayor, debido a que no se trataba de un evento imprevisible, en razón a que se conocía de la existencia del referido virus, varios años antes de producida la pérdida.
- En consecuencia, no se trata de pérdidas extraordinarias sino de mermas, debiendo acreditarse con un informe técnico.

Gastos financieros

RTF: 17044-8-2010

- A efecto que proceda la deducción de los gastos financieros, el contribuyente debe acreditar no sólo el origen de los recursos, sino también el destino de los mismos, en cuanto hubieren sido utilizados en la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.
- La acreditación se puede realizar con el control permanente de bienes del activo fijo, planes y/o proyectos de inversión, contratos, presupuestos, cotizaciones, etc.

Provisión por cobranza dudosa (gestión de cobranza)

RTF: 17044-8-2010

- La deducción de las provisiones por gastos de cobranza dudosa, requiere que se haya realizado la gestión de cobranza de la deuda impaga, por escrito, personalmente, por llamadas telefónicas de carácter personal u otros medios, como correo electrónico o mensaje de texto, siempre que se acredite su realización y recepción, pero no se admite cuando se realiza de manera automática.
- Tampoco se admite como gestión de cobranza las notas sobre deuda pendiente de pago que se incluyen en los recibos mensuales de pago, cuando no contienen una exigencia manifiesta de pago.

Gastos generales (*overhead*)

RTF: 17044-8-2010

- No procede deducir vía declaración jurada los gastos indirectos, gastos de administración y otros gastos generales (*overhead*) cuando son capitalizados, debido a que no existe norma tributaria que en forma expresa o tácita señale lo contrario.

Gastos de responsabilidad social

RTF: 16591-3-2010

- **Procede la deducción como “gasto de responsabilidad social” las entregas de bienes a los pobladores de las comunidades nativas circundantes al área de las operaciones del contribuyente, debido a que aun cuando no provienen de una obligación legal ni contractual, tampoco responden a una liberalidad.**
- **Por el contrario, se encuentra acreditada la relación entre el egreso y la generación de renta gravada, pues fueron efectuados para mejorar su relación con el entorno, evitando conflictos sociales como la toma de sus pozos petroleros, con la consiguiente paralización de sus actividades.**

Gastos de ejercicios anteriores

RTF: 15231-10-2011

- **Procede la deducción de los gastos de un periodo cuando están debidamente sustentados con los correspondientes comprobantes de pago.**
- **La acreditación se puede efectuar hasta la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.**

Artículo 44° inciso j) de la Ley del IR

- **No son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.**

Reglamento de Comprobantes de Pago

- **Artículo 2° del RCP: Señala qué documentos son considerados comprobantes de pago.**
- **Artículo 5° del RCP: Oportunidad de entrega de los comprobantes de pago en el caso de servicios: (i) culminación del servicio, (ii) percepción de la retribución, (iii) vencimiento del plazo convenido para el pago del servicio.**

Nuestra Opinión

- Los requisitos y características mínimas establecidos por el RCP, a los que se refiere el artículo 44 j) de la Ley de IR, no se encuentran relacionados con la oportunidad de emisión de los mismos.
- Deben ser deducibles las provisiones por gastos devengados de acuerdo con el principio de correspondencia de ingresos y gastos que es parte del método de lo devengado.

- **Informe No.021-2006/SUNAT**

Para efecto del Impuesto a la Renta, los ingresos obtenidos por la prestación de servicios efectuada por personas jurídicas se imputan al ejercicio gravable en que se devenguen; vale decir, al momento en que se adquiere el derecho a recibirlos (sean percibidos o no), siendo irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos o el momento en que se emita el comprobante de pago que sustente la operación.

- Carta No. 035-2011-SUNAT/200000
- Ratifica informe Anterior No. 044-2006-SUNAT/2B000.

Nuestra Opinión

Gasto devengado en 2011 registrado contablemente en 2012:

- No deducible en 2012 – Gasto de ejercicios anteriores
- Deducible en 2011 – Devengo

La deducción vía Declaración Jurada procede

Medios de prueba para acreditar los gastos

RTF: 0307-10-2011

- Son deducibles los gastos sustentados con comprobantes de pago emitidos de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, siempre que exista obligación de emitirlos, de lo contrario el desembolso se puede acreditar con otros documentos que sustenten la contabilidad.

Acreditación del costo de ventas

RTF: 7688-8-2011

- La renta bruta por los ingresos que provienen de la enajenación de bienes está dada por la diferencia entre el ingreso neto total y su costo computable, sin que exista obligación de sustentar el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, con comprobante de pago emitido de conformidad con las reglas del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que no procede que se repare el costo de ventas que no ha sido sustentado con comprobante de pago.

Acreditación de la prestación de un servicio

RTF: 0647-4-2011

- La Administración Tributaria reparó el crédito fiscal sustentado con una factura girada por el servicio de “honorarios profesionales por el trabajo especial de revisión de la pérdida tributaria” al no haberse acreditado el servicio prestado, la naturaleza del mismo y su condición de gasto necesario para mantener la fuente generadora de renta, a pesar que sí se presentó la siguiente documentación:
 - - Comprobante de pago,
 - Cargo de recepción del informe, y
 - Primera hoja y hoja adicional del referido informe.

Acreditación del gasto por depreciación, cobranza dudosa y remuneraciones

RTF: 0673-3-2011

- Los gastos por depreciación, provisión por cobranza dudosa y remuneraciones, se pueden acreditar con documentación que evidencie su existencia, sin necesidad de contar con comprobante de pago.

Adiciones para contingencias

En las fiscalizaciones realizadas por la Administración Tributaria, se ha podido apreciar que si el contribuyente no la identifica con alguna adición, la Administración Tributaria no la compensa para disminuir los reparos que ha formulado.

Otros temas a tener en cuenta para la determinación del Impuesto

- 1 Valor de mercado de las remuneraciones de accionistas.
- 2 Gastos inherentes a rentas gravadas, exoneradas e inafectas (drawback).
- 3 Gastos de movilidad.
- 4 Gastos de vehículos
- 5 Gastos pre-operativos.
- 6 Provisiones por deudas de cobranza dudosa.
- 7 Gastos de representación, promoción y publicidad.
- 8 Paraísos fiscales.
- 9 Gastos de ejercicios anteriores.
- 10 Pérdidas extraordinarias por caso fortuito o fuerza mayor.
- 11 Mermas, desmedro y desvalorización de existencias.
- ...

Otros temas a tener en cuenta para la determinación del Impuesto

12 Razonabilidad, generalidad de gastos de personal.

13 Gastos financieros, “thin capitalization”. ...

14 Instrumentos Financieros Derivados.

15 Valor de mercado y precios de transferencia.

16 Leasing: Costos y/o gastos.

17 Garantía por venta de bienes.

18 Gratificaciones facultativas.

....