



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014 

SEMINARIO: CONTABILIZACION DEL DERECHO TRIBUTARIO

Lima – Perú

IPAT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

SEMINARIO: CONTABILIZACION DEL DERECHO TRIBUTARIO

INTRODUCCION

CPC César J. Rodríguez Dueñas

IPIT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



- Alcances del Derecho Contable en el país del Expositor
- Determinación del Impuesto a la Renta – IR (a las Ganancias o a las Rentas Empresariales), y
- Otras vinculaciones entre la Contabilidad y el IR



ANTECEDENTES (1)

- IFA (Ginebra, 1996)
 - Principio de Conformidad
- ILADT
 - V, XXIII Y XXIV Jornadas (Chile, Argentina y Venezuela), 1967, 2006 y 2008



ANTECEDENTES (2)

- IFA – Grupo Peruano
 - VII y XII Jornadas Nacionales de Tributación, Julio 2002 y Febrero 2004
- IPIDET
 - I y II Foro Internacional de Tributación y Contabilidad, Marzo 2012 y Mayo 2014.
 - Considerandos y Recomendaciones del I Foro.

- Análisis del estado actual de las relaciones entre la contabilidad y la tributación (particularmente en lo que respecta al IR Empresarial).
- Modelo NIIF (en el Perú y fuera del país)
 - Regla del Valor Razonable
 - Sustancia sobre la forma
- Reglas de Precios de Transferencia



ALCANCE TEMATICO DEL SEMINARIO (2)

- Principios de Legalidad y Reserva de Ley
- Principios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad
- Cláusulas generales antielusivas.



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario

*A la memoria de
Vicente Oscar Díaz*

Por Alberto Tarsitano

IPIT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



ÍNDICE

- **Derecho Contable en la Argentina**
 - **Fuentes**
 - **Adopción de las NIIF**
 - **Valor Probatorio de la Contabilidad**
- **Determinación del Impuesto a la Renta**
 - **Balance Contable e Impositivo**
 - **El Concepto del Devengado**
 - **Las NIIF y los Precios de Transferencia**
- **Las NIIF y la Cláusula General Antielusiva**

Balance Contable Fuente Legal

Código de comercio Obligaciones de los comerciantes

- Tener una contabilidad mercantil organizada sobre:
 - una base contable uniforme y
 - de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y
 - una justificación de los actos susceptibles de registración contable.
- Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva.
- Seguir un orden uniforme de contabilidad y llevar los libros necesarios a tal fin (art.33, inciso 2).
- Libros indispensables: “Diario e Inventarios” y “Balances”



Ley de Sociedades (Ley 19.550)

Contempla la información que debe contener el Balance General (artículo 63), el Estado de Resultados (artículo 64), las notas complementarias (artículo 65) y la Memoria (artículo 66).



Valor Probatorio

- La ley de Procedimientos Tributarios (ley 11.683, art. 33) prescribe que todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellas.
- Estipula un plazo de cinco años posteriores a operada la prescripción (cinco años) de conservación de documentos y comprobantes.



Las NIIF en la Argentina

- Las NIIF están vigentes, desde el 2012, de manera obligatoria para las sociedades que hagan oferta pública de títulos valores, excluidos los bancos y las compañías de seguros. Para el resto de los entes, su utilización es optativa.
- Fuente Normativa:
 - Comisión Nacional de Valores (Resolución General 562/09), quien dispuso la vigencia de las NIIF, receptadas por la Resolución Técnica 26 de la Federación Argentina de Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas.
 - Inspección General de Justicia (Resolución IGJ 11/12).



Las NIIF en la Argentina

-La incorporación de las NIIF se produce de una manera indirecta, por reenvío a la reglamentación de la CNV e IGJ.

-Las NIIF son aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.



Las NIIF en la Argentina

La Autoridad fiscal Argentina (AFIP), a través de la Resolución General 3363 (12/09/2012), resolvió no aplicar las NIIF para determinar la materia imponible del tributo.



Valor de las NIIF como derecho contable e impositivo

- La Ley y no un reglamento debe fijar la vigencia de las NIIF.
- La ley no debe realizar un reenvío abierto o en blanco.
- La ley tributaria debe poner en vigencia las NIIF.

Valor de las NIIF derecho contable e impositivo

- **Las NIIF son principios contables.**
- **No todos los principios contables son derecho contable.**
- **No todo el derecho contable está receptado en las normas tributarias.**



Objetivos Impositivos

- Gravar capacidad contributiva por tipicidad legal.
- Prevenir influencia de criterios subjetivos.
- Atender fines extrafiscales.



Determinación del Impuesto a la Renta

Para la determinación del resultado impositivo, se parte del resultado contable, y a éste, se le practican los ajustes previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias, luego de evaluar cada una de las partidas.

Determinación del Impuesto a la Renta

La ley del impuesto a las ganancias
distingue:

- a) Quienes llevan contabilidad de sus operaciones.
- b) Quienes no las contabilizan.



Determinación del Impuesto a la Renta

- La remisión a la contabilidad llevada de acuerdo con las Resoluciones Técnicas aprobadas por la FACPCE no está en la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino en el decreto reglamentario, que tampoco especifica a qué normas o a cuáles principios contables se refiere.

Comprobación:

- La doble inconsistencia –ausencia de ley y reenvío en blanco– no ha merecido la queja de los contribuyentes ni, por lo tanto, la atención de la jurisprudencia.
- Las preocupaciones se han orientado hacia las zonas de conflicto entre la contabilidad y los impuestos.



Los objetivos contables y los impositivos son diferentes



Objetivos NIIF

Proporcionar información financiera útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.



Balance contable vs. Balance impositivo

AUTONOMÍA ← CONFLICTO → DEPENDENCIA



Conclusión IFA (1975) Balance Comercial como punto de partida

- Unanimidad en cuanto a que la determinación de la renta de empresas parte del balance comercial, sin perjuicio de normas específicas que diferencien el balance fiscal de aquel.
- En todos los países se manifiesta el hecho de que, a falta de tales normas, en la interpretación de la ley fiscal, prevalece la aplicación de los principios contables.



El Concepto de Devengado

Contable

Impositivo

Jurídico



El Concepto NIIF de Devengado

Que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa.

Que la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad.



El concepto de devengado

- La ley impositiva y su Reglamentación no definen el método de lo devengado.
- Es un método contable por el cual los ingresos y gastos son asignados al período específico en que se generan, sin considerar la fecha de pago.
- Diccionario RAE: Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón del trabajo, servicio u otro título.



El concepto de devengado

- PRINCIPIO DE CAUSALIDAD
- PRINCIPIO DE CORRELACIÓN
- PRINCIPIO DE AVALUACIÓN



El concepto de Devengado

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- No requiere actual exigibilidad o determinación ni fijación de término preciso para el pago. Puede ser obligación a plazo de monto no determinado.



El Devengado Contable

- Si el gasto o el costo se vinculan con un ingreso: se apropian al período en que se generó el ingreso.
- Cuando no se vinculan con ingresos específicos, pero sí con un período, se imputan a dicho período.
- Los restantes se imputan al período en que se los conoce.



Función del devengado

- Las variaciones patrimoniales deben ser imputadas a los períodos que afectan realmente para no distorsionar la información periódica.
- Se deben utilizar provisiones de gastos, para lograr compatibilidad entre ingresos y gastos de cada período.



El Devengado Impositivo

- Imputar en función del tiempo, solo en casos determinados.
- Prohibir las previsiones no contempladas de manera expresa.
- Asociar los ingresos y gastos provenientes “de una misma fuente”.



El Devengado Jurídico

Causa “Compañía Tucumana de Refrescos”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 24 de mayo de 2011

- § *Devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial.*
- § *Alude en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho.*
- § *Corresponde imputar las ganancias y los gastos ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de los dispuesto por la ley.*



Contabilidad y Precios de Transferencia

Tres sistemas de valoración para juzgar las transacciones transnacionales entre empresas vinculadas:

1. Régimen de precios de Transferencia de la Ley de impuesto a las Ganancias.
2. Regla del “valor razonable” en las NIIF, aún con el alcance acotado a las NIC 39,40 y 41.
3. Acuerdo de Valoración de la OMC.

Lo deseable sería que los tres sistemas convergieran a través de un mecanismo común de valoración.



NIIF y Realidad Económica

Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma y no meramente a su forma legal.

NIIF y Realidad Económica (Sustancia sobre Forma)

- Definición de activos
- Instrumentos financieros
- Permutas de activos
- Consolidación
- Patrimonio
- Control / Riesgo antes que título
- Activo o pasivo según condición
- A valor razonable
- Control vs tenencia
- Rescate es deuda



NIIF y Norma general antielusiva

- Contablemente, no se analiza el desvío causal de la forma ni su uso meramente instrumental que podría conducir, bajo el estándar del derecho privado, a encuadrar el negocio bajo una forma jurídica “mas adecuada”.
- La “realidad económica” que fundan las normas impositivas impone siempre una recalificación jurídica por haberse constatado una anomalía negocial.
- Es tan válido decir que la “realidad económica” es solo una, como sostener que no pueden confundirse los operadores que la ponderan, los propósitos que persiguen la contabilidad y los impuestos y la estrictez del principio de legalidad en materia tributaria para fijar los aspectos materiales, espaciales y temporales del hecho imponible.



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

Seminario contabilidad y derecho tributario

*Relación contabilidad-fiscalidad en el
Derecho español*

Felipe Romero García
Prof. Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Cádiz

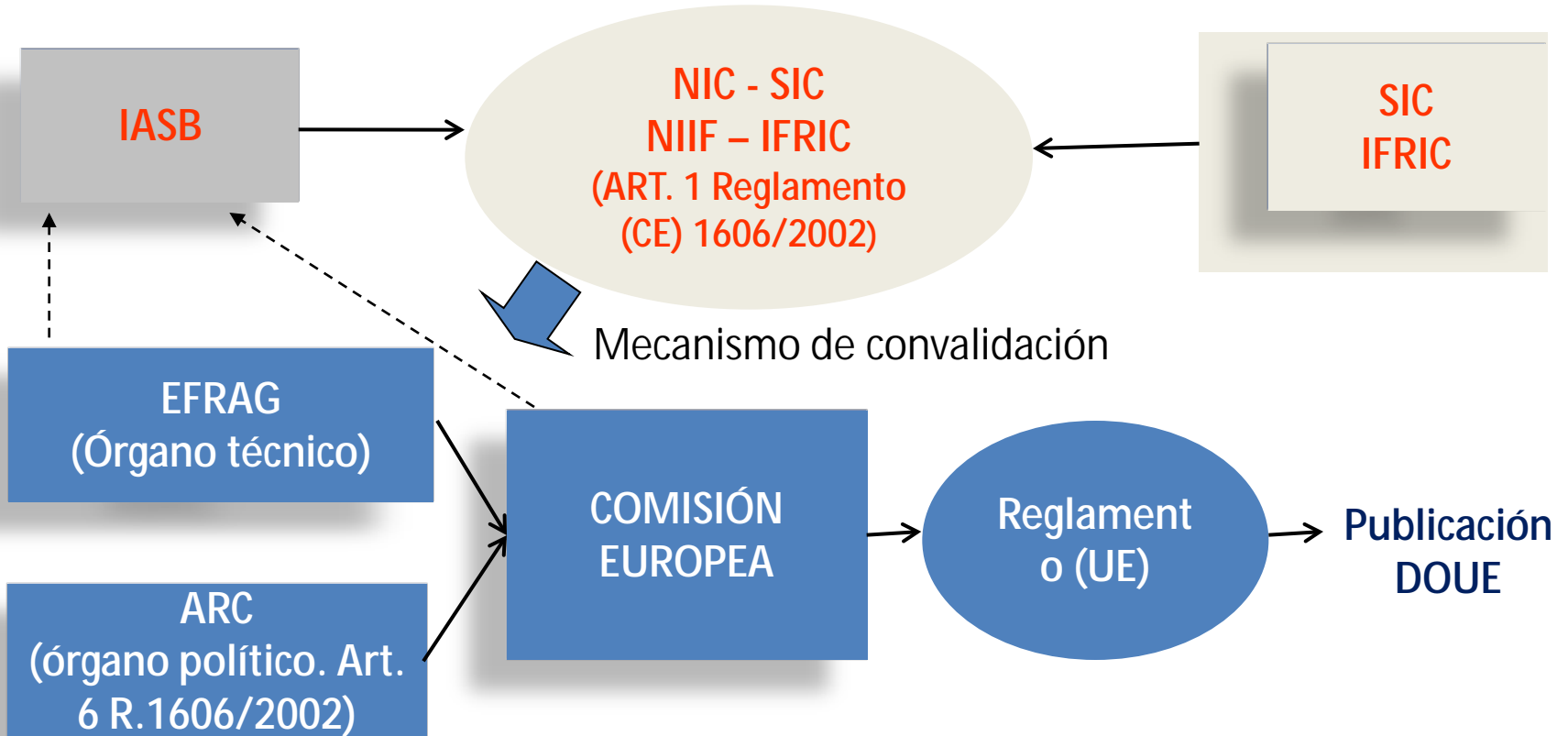
IPIT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



Adopción de las NIC/NIIF en la Unión Europea

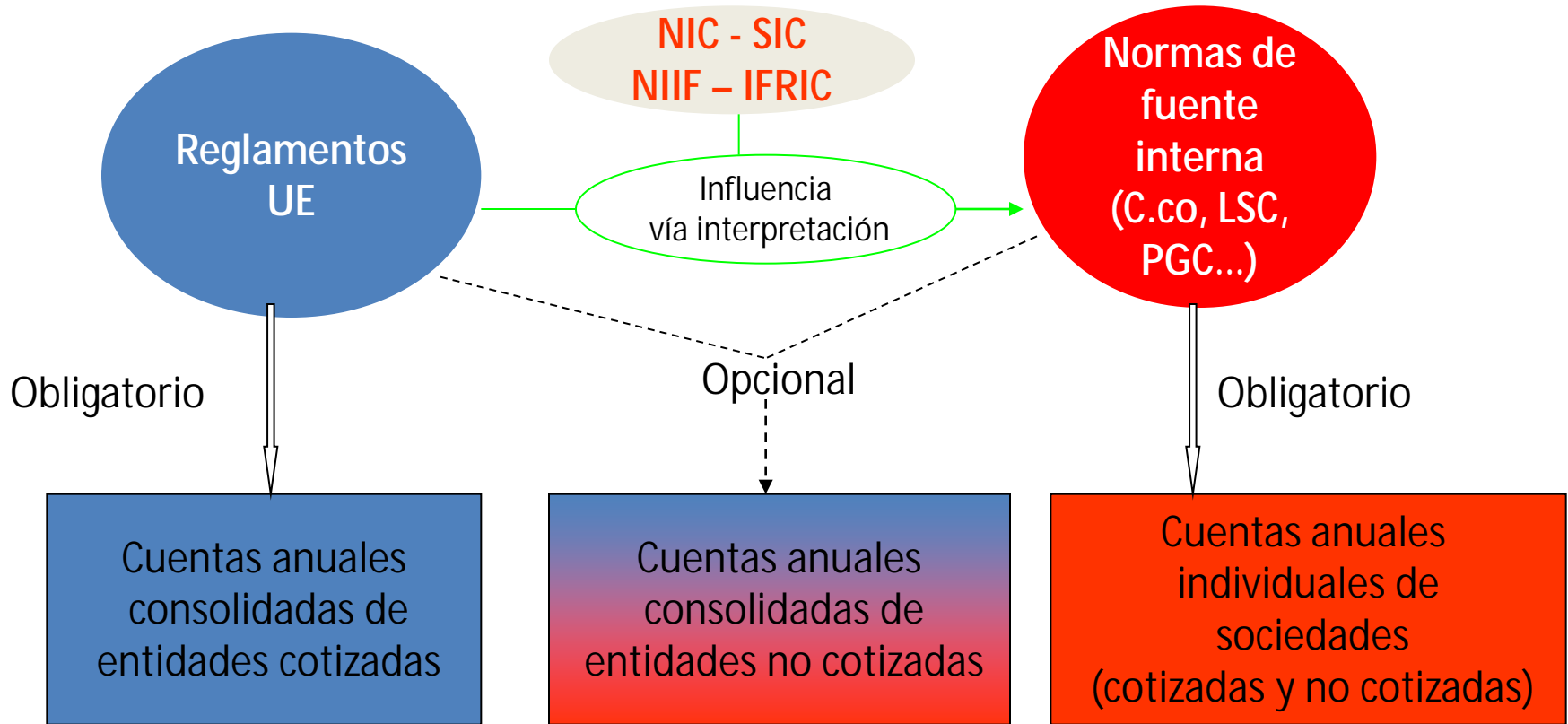
- Incorporación de las NIC/NIIF al Derecho de la UE





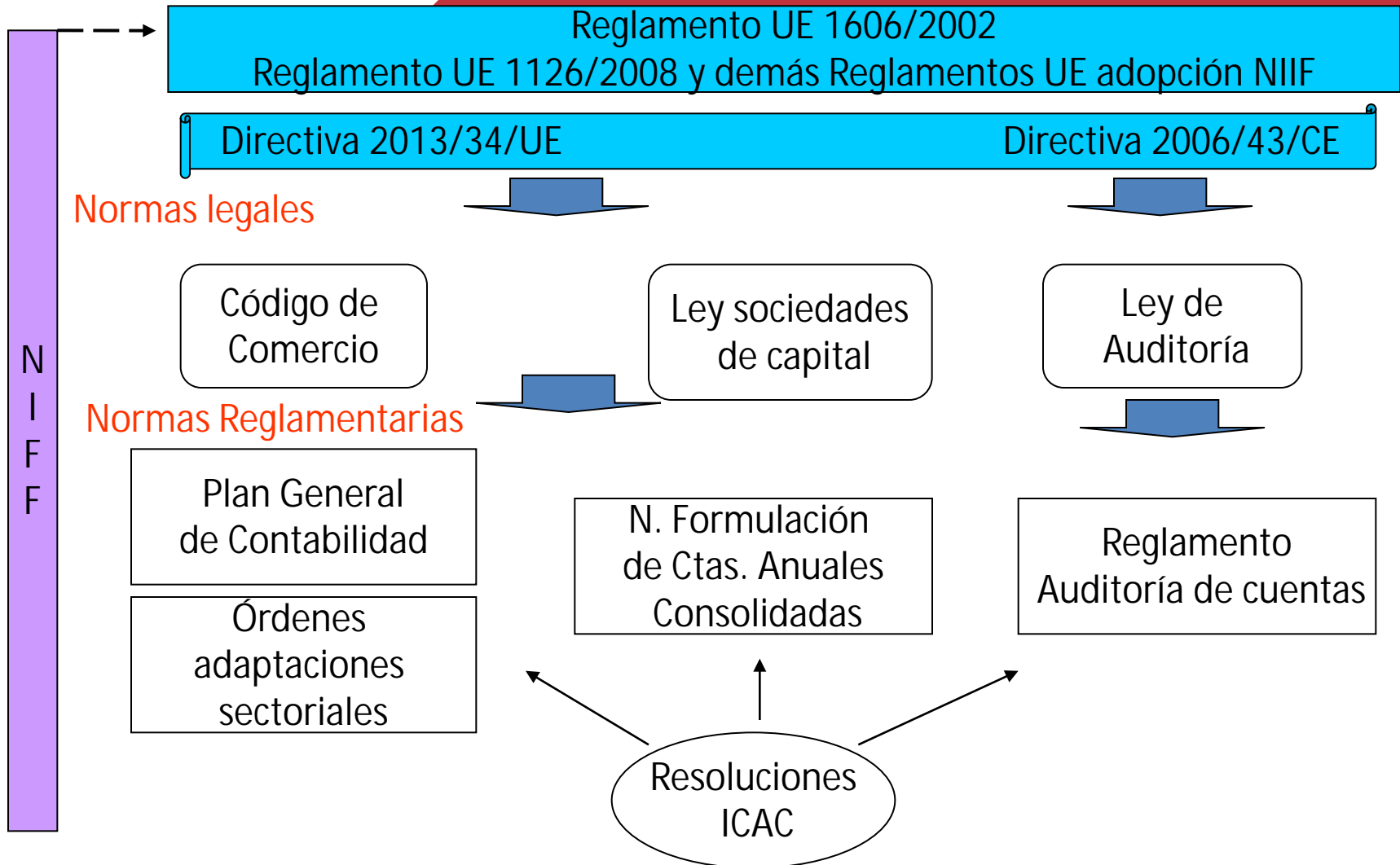
Influencia de las NIC/NIIF en el Derecho contable español

- Proceso de armonización contable en España





Normativa reguladora del derecho contable



Relación contabilidad-fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades

- La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores (artículo 10.1 LIS).
- *La base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas (artículo 10.3 LIS).*



Relación contabilidad-fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades

Determinado según las normas mercantiles.

RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL EJERCICIO (POSITIVO O NEGATIVO)

+

AUMENTOS
(Correcciones positivas al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias)

Correcciones motivadas por las diferencias con los preceptos aplicables según la normativa fiscal

-

DISMINUCIONES
(Correcciones negativas al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias)

BASE IMPONIBLE ANTES DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

-

BASES NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES (COMPENSACIÓN)

BASE IMPONIBLE

Relación contabilidad-fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades

- Los ajustes por diferencias entre las normas contables y fiscales pueden obedecer a:
 - Divergencias en la calificación.
 - Divergencias en la valoración.
 - Divergencias en la imputación temporal.
- La aceptación del resultado contable estará condicionada a que la contabilidad se lleve correctamente.
 - **A los efectos de determinar la base imponible**, la Administración Tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el art. 10.3 de esta Ley.

Relación contabilidad-fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades

- Constitucionalidad del sistema de determinación de la base imponible
 - El proceso de llevanza de contabilidad está sometido al imperio de la ley.
 - El modo de determinar la base imponible implica una interrelación entre normas tributarias y normas mercantiles (legales y reglamentarias), no entre normas fiscales y puras técnicas contables.
- Incorporación de las NIIF y principio de legalidad
 - La aplicación directa de las NIIF adoptadas por Reglamentos UE a las cuentas consolidadas respeta el principio de legalidad.
 - Un modelo basado en la aplicación directa de los Reglamentos UE a las cuentas individuales no daría satisfacción al principio de reserva de ley.
 - Un modelo basado en la aplicación directa de las reglas IASB supondría una flagrante vulneración del principio de legalidad.

- Motivos para reflexionar sobre modelos alternativos
 - Falta de neutralidad
 - Complejidad
 - Especial conflictividad de las partidas que anidan en el resultado financiero.
 - Erosión de la base imponible.
- Modelos alternativos.
 - Base imponible = Resultado de explotación
 - Descomposición de la base imponible:
 - Base imponible del Rdo. de explotación
 - +
 - Base imponible del Rdo. financiero



Relación entre valor razonable y valor de mercado en las operaciones vinculadas

- Ámbito subjetivo de la norma contable y de la fiscal
 - Norma contable (NRV 21^a): operaciones intragrupo
 - Norma fiscal (Art. 16 TRLIS): Amplio listado de supuestos de vinculación.
- La norma 21.^a PGC y el art. 16 TRLIS están animadas por la misma filosofía y los métodos empleados ofrecen, en algunos casos, resultados equiparables.



Relación entre valor razonable y valor de mercado en las operaciones vinculadas

- Valor razonable y valor de mercado
 - Paralelismo conceptual
 - Valor razonable: Importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.
 - Valor de mercado: El que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.
 - El valor razonable derivado de la aplicación de las reglas contables no puede identificarse plenamente con el valor normal de mercado resultante de la aplicación de la metodología OCDE relativa al principio de plena competencia.



Relación entre valor razonable y valor de mercado en las operaciones vinculadas

- Métodos para la obtención del valor razonable (contable)
 - Valor fiable de mercado, siendo el precio cotizado en un mercado activo la mejor referencia.
 - Cuando no exista un mercado activo, aplicación de modelos y técnicas de valoración:
 - Transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.
 - Valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales
 - Métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados
 - Modelos generalmente utilizados para valorar opciones.
 - Regla de cierre: Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción.

Relación entre valor razonable y valor de mercado en las operaciones vinculadas

- Métodos para la obtención del valor de mercado (fiscal)
 - Métodos principales (basados en operaciones comparables realizadas entre sujetos independientes):
 - Método del precio libre comparable
 - Método del coste incrementado
 - Método del precio de reventa
 - Métodos Subsidiarios:
 - Método de la distribución del resultado
 - Método del margen neto del conjunto de operaciones



Relación entre valor razonable y valor de mercado en las operaciones vinculadas

- Coincidencias y discrepancias entre la valoración contable y la fiscal
 - Correspondencia entre valor de mercado obtenido por los métodos principales y el valor razonable derivado de mercados fiables o de transacciones recientes.
 - Discrepancias entre valor de mercado y valor razonable cuando no pueda determinarse el valor razonable con fiabilidad.
- Ajustes
 - Cuando la normativa contable y la fiscal coincidan el ajuste debe ser un ajuste contable
 - Procederá realizar ajustes extracontables:
 - Cuando el valor razonable (contable) y el valor de mercado (fiscal) difieran por la forma de determinación.
 - Cuando al cierre del ejercicio se disponga de mejor información que permita obtener el valor de mercado que cumpla debidamente con el análisis de comparabilidad



El principio contable de primacía de la sustancia sobre la forma y la cláusula general antielusiva

- Principio de prevalencia del fondo sobre la forma en el derecho contable
 - “En la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica” (art. 34.2 del Código de Comercio).
 - “El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas” (Introducción PGC, párr. 6).
- Con carácter general, y salvo regulación contable expresa, la “realidad económica” a que el derecho contable se refiere, coincide en buena medida con el concepto jurídico de causa típica.
- El problema no está entre “realidad económica” y “realidad jurídica”, sino entre “realidad económica” y “forma jurídica”.



El principio contable de primacía de la sustancia sobre la forma y la cláusula general antielusiva

- Prevalencia del fondo sobre la forma en el ámbito tributario.
 - La normativa tributaria no desconoce este principio.
 - Incidencia fiscal del principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma.
 - Art. 10.3 TRLIS constituye la “correa de transmisión” a través de la cual el artículo 34.2 del C.co. va a desplegar sus efectos en el ámbito del impuesto.
 - El principio de prevalencia del fondo sobre la forma puede evitar, en ciertos casos, que el abuso de las formas llegue a tener repercusión fiscal.



El principio contable de primacía de la sustancia sobre la forma y la cláusula general antielusiva

- Cláusula general antiabuso. Conflicto en la aplicación de las normas tributarias:
 - Presupuestos de aplicabilidad:
 - Evitación abusiva del hecho imponible, o de algún componente o aspecto del mismo, o bien minoración de la base o la deuda.
 - Artificiosidad o impropiedad de los actos o negocios empleados para la consecución del resultado obtenido.
 - Ausencia de efectos económico o jurídicos “relevantes” distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido de los negocios usuales.
 - Requisito procedimental: previo informe vinculante de una comisión consultiva.
 - Consecuencia de la aplicación de la cláusula antiabuso:
 - Exigencia del tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.



El principio contable de primacía de la sustancia sobre la forma y la cláusula general antielusiva

- Finalidades distintas del principio contable y de la cláusula fiscal:
 - Cláusula antiabuso: afrontar la elusión del impuesto evitando el hecho imponible o disminuyendo la deuda tributaria.
 - Principio contable de prevalencia del fondo sobre la forma: servir al principio esencial de imagen fiel.
- La aplicación del principio contable no va a depender de que la operación se haya realizado por fines de ahorro fiscal.
- Habrá casos en los que el tratamiento contable debido sirva al objetivo de la lucha contra la elusión.
- Concurriendo los presupuestos de aplicabilidad de la cláusula antiabuso, la Administración deberá aplicar el procedimiento previsto al efecto, no pudiendo ampararse en la aplicación del principio contable defraudando las garantías y exigencias establecidas en el ámbito tributario.
- Temor a la reintroducción de la interpretación económica.



MUCHAS GRACIAS

felipe.romero@uca.es



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

La contabilidad y la tributación en México

Una relación de "*sana distancia*"

Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel
miguel.alvarado.esquivel@correo.cjf.gob.mx

IRIT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

LA CONTABILIDAD COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO

IPAT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



Principales disposiciones constitucionales y legales aplicables

XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

- **Constitución Federal:**

- ***“Art. 16. ... La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para ... exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales ...”.***
- ***“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos: ... IV.- Contribuir para los gastos públicos, ..., de la manera proporcional y equitativa que **dispongan las leyes**”.***



Principales disposiciones constitucionales y legales aplicables

XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

- **Ley del Impuesto sobre la Renta**

- **Art. 76, I y IV.-**

“Los contribuyentes ... además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

I. Llevar la contabilidad de conformidad con el CFF, su R y el RLISR, y efectuar los registros en la misma...

IV. Formular un estado de posición financiera ...”.



Principales disposiciones constitucionales y legales aplicables

- **Código Fiscal de la Federación**
 - **Artículo 28 CFF.**

“Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

*1. **La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, ... además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar***



Principales disposiciones constitucionales y legales aplicables

XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad ...

*II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las **disposiciones de carácter general que emita el SAT.***

*III. Los registros o asientos que integran la **contabilidad se llevarán en medios electrónicos** conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el SAT.*

*IV. **Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT,** de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto”.*



El papel de los tribunales mexicanos

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación (TC)

Tesis: P. LXXXVIII/98

Los principios de contabilidad generalmente aceptados (hoy NIF) no son ***“reglas o normas de conducta obligatoria, sino bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, ... de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente ...”***.



El papel de los tribunales mexicanos

- Los Tribunales Colegiados de Circuito (TS)
 - Características de las NIF (Tesis: I.4o.A.797 A)

“NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS. *Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga la necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de*



El papel de los tribunales mexicanos

pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero".



El papel de los tribunales mexicanos

- Materia de aplicación de las NIF

Tesis: I.4o.A.799 A

“Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información



El papel de los tribunales mexicanos

*Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, **con el fin de incorporar las consecuencias** derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal”.*



El papel de los tribunales mexicanos

- Sobre la contabilidad en la legislación mercantil mexicana

Tesis: I.3o.C.66 C (10a.)

“LIBRE ORGANIZACIÓN CONTABLE DEL COMERCIANTE. ES UN PRINCIPIO QUE DEBE PONDERARSE PARA LA ADMISIÓN DE LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE ... Se debe tomar en cuenta que uno de los principios rectores de la organización mercantil es la de libre organización contable del comerciante, porque se le permite llevar el sistema que mejor se corresponda con el giro del negocio y sólo le exige que cumpla con los siguientes mínimos: que permita identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas; ...”



VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS MODELOS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL

Balance Único vs. Balances
Independientes



Determinación del Impuesto sobre la Renta Empresarial

- Lo mío es mío!:

– **Art. 9 LISR.-** $\text{IRE} = \text{RF} \times 30\%$

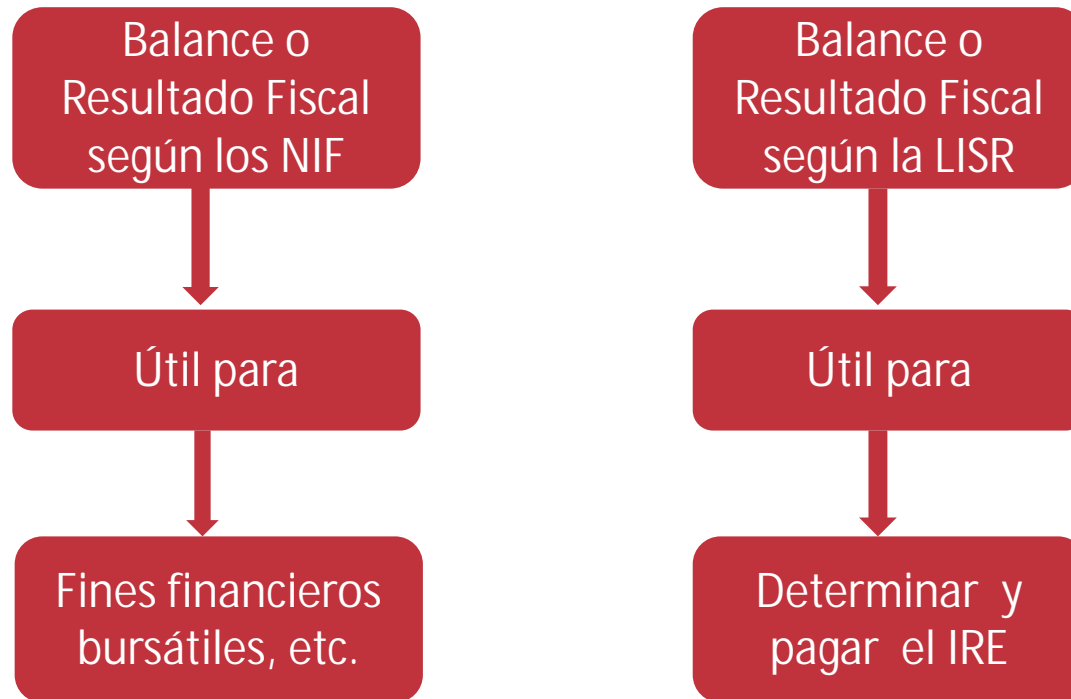
Donde: $\text{RF} = \text{UF} - \text{PFP}$

$$\text{UF} = \text{IG} - \text{DA} \left(- \text{PTU} \right)$$



Determinación del Impuesto sobre la Renta Empresarial

- Resultado obtenido: un sistema de Balances Independientes o Doble Balance





SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DE LOS ALCANCES Y FINES DE LA REALIDAD ECONÓMICA CONTABLES Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA TRIBUTARIA



Cláusula general antielusiva

- Varios intentos en el pasado sin prosperar
- Última propuesta sin éxito para su implantación 2013:

*“la propuesta es dar el efecto fiscal que corresponde al hecho imponible real, siempre y cuando se detecten **prácticas y operaciones que carecen de una razón de negocios** y por lo tanto las consecuencias que generaron no fueron gravadas, a pesar de que debieron serlo, es entonces que la autoridad podrá proceder a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada en fraude a la misma”.*

- Actualmente, en la legislación mexicana no existe una cláusula general antielusiva



RELACIÓN ENTRE EL VALOR RAZONABLE Y EL VALOR DE MERCADO Y SUS IMPLICANCIAS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

- ¿Una excepción obligada?

– **Art. 180 LISR**

“... los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos (precio comparable, precio de venta, costo adicionado, etc.):

(...)

*Para los efectos de este artículo ... los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, **se determinarán con base en las normas de información financiera**”.*



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

RELACIONES ENTRE LA CONTABILIDAD Y EL DERECHO TRIBUTARIO

INFORME RELATIVO AL DERECHO PERUANO

Luis Durán Rojo

IPDT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

UNO

La Contabilidad como Fuente del Derecho Tributario

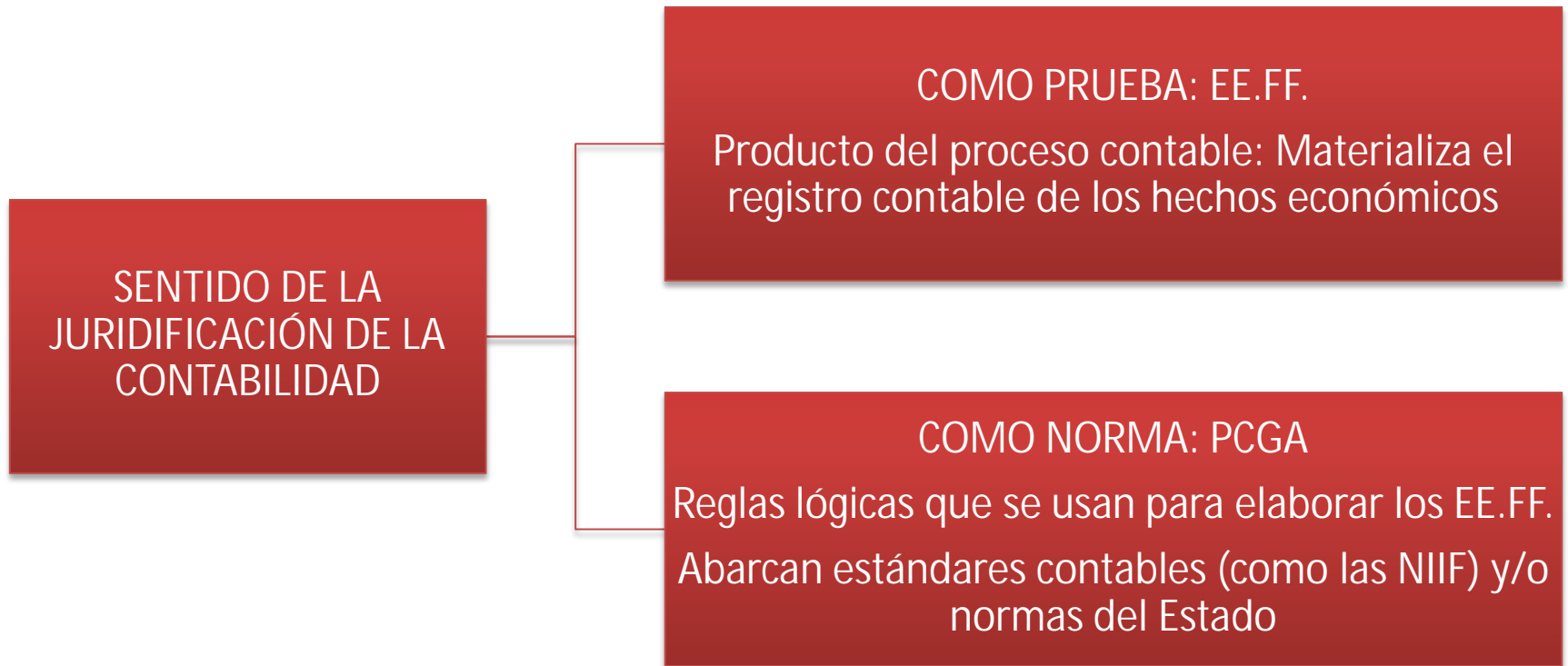
IPAT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



DERECHO CONTABLE PERUANO

- Al proceso de juridificación de la contabilidad se le denomina como “Derecho Contable”.





DERECHO CONTABLE PERUANO

ESTANDAR CONSTITUCIONAL GENERAL

El Derecho contable ha de contener las reglas generales que la Constitución Política establece para el conjunto del Derecho:

- El régimen normativo debe partir –y contenerse- en una norma jurídica con **RANGO DE LEY**, que establezca el derecho material correspondiente, eso conforme al **PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**.
- La actuación de los funcionarios estatales en relación con los ciudadanos, así como la del conjunto de los operadores jurídicos, ha de basarse en el **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**. La aplicación del Derecho, especialmente de la norma jurídica, ha de estar sostenida en el **SISTEMA DE FUENTES Y MÉTODOS DE CREACIÓN E INTERPRETACIÓN**.



CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

- La naturaleza normativa de una disposición (independientemente del rango y jerarquía que tenga) surgirá cuando esta haya sido aprobada por el órgano competente conforme a la Constitución Política y/o a la Ley, y siempre que se haya producido su publicación en el Diario Oficial “El Peruano” de conformidad con lo que establece la Constitución Política.
- Como ha señalado el TC, para que una norma jurídica sea considerada como tal deberá haberse publicado en el Diario Oficial, lo que le otorga elemento de existencia jurídica (validez en términos constitucional).



DERECHO CONTABLE PERUANO

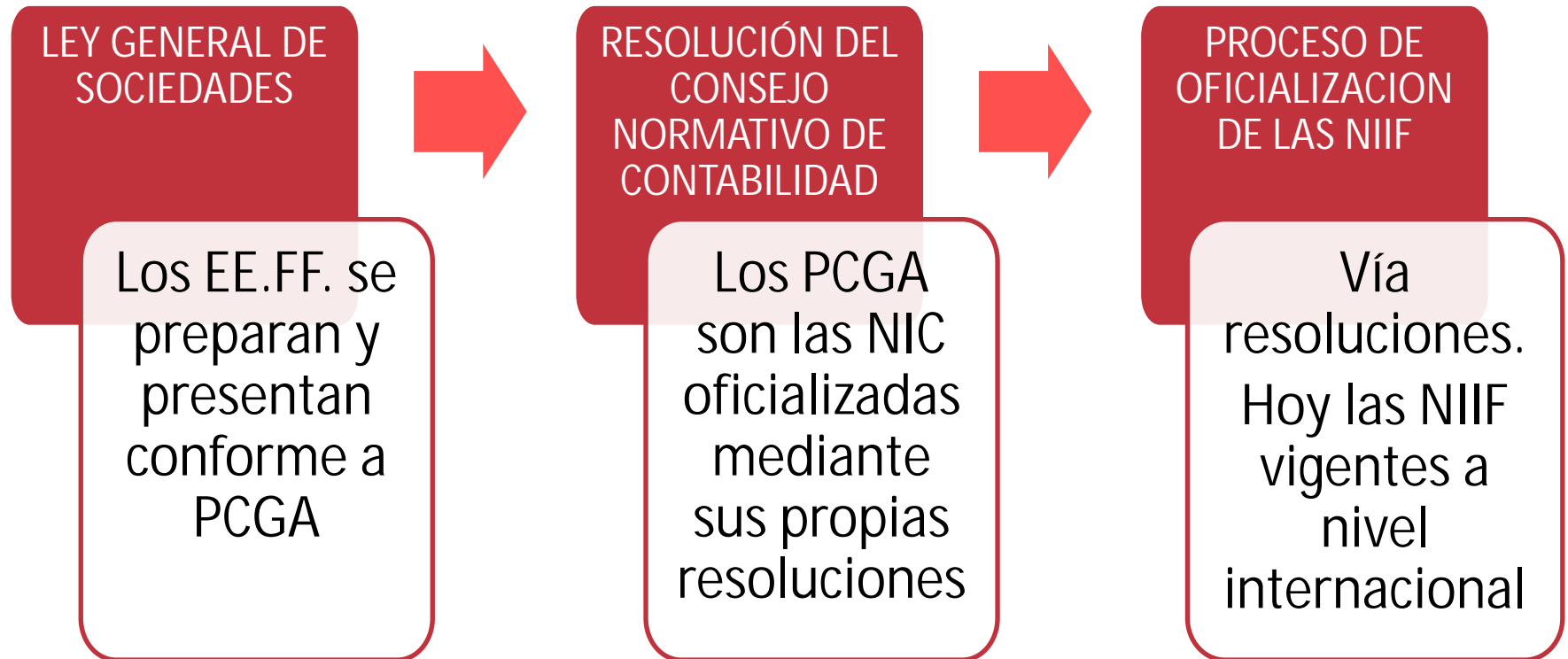
XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario





DERECHO CONTABLE PERUANO

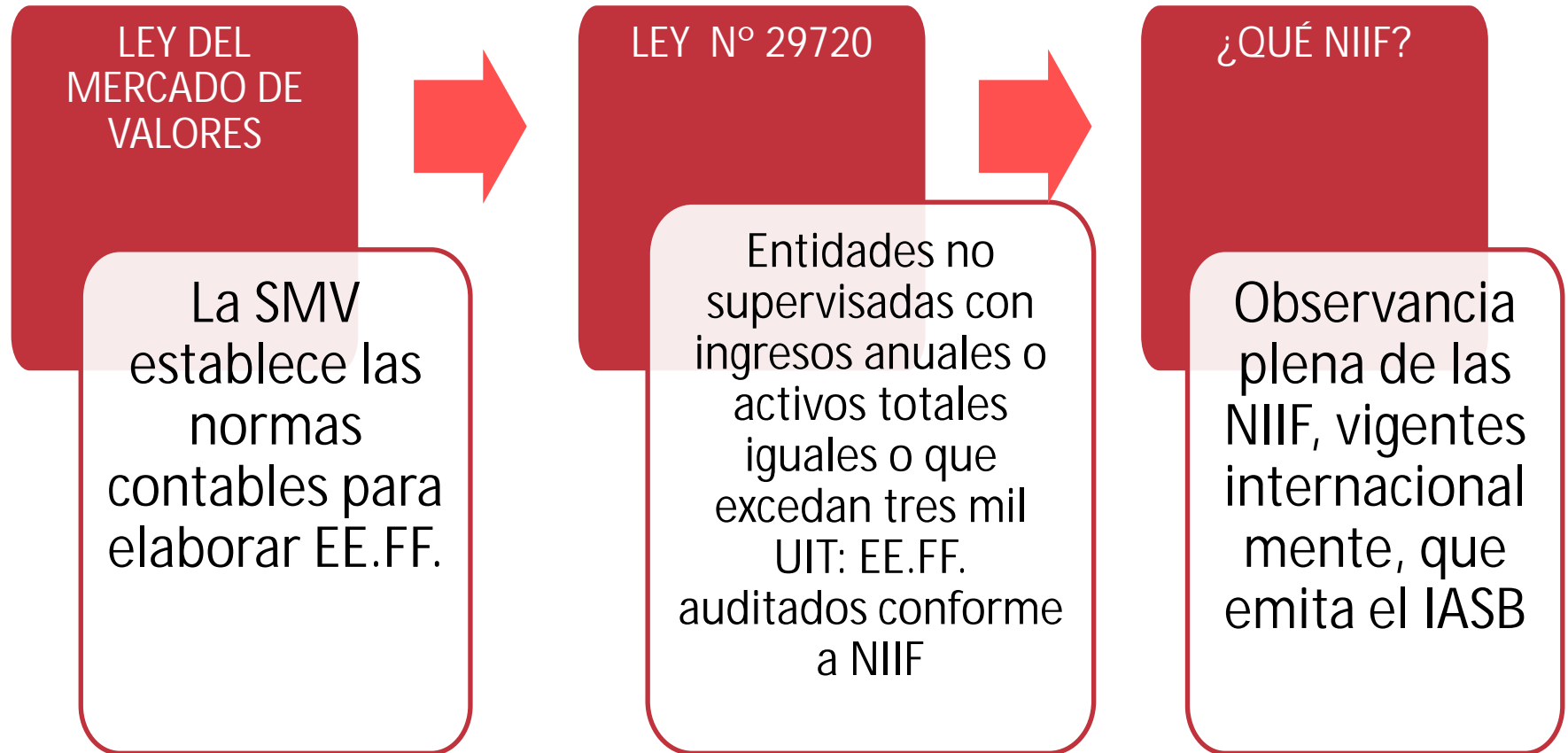
- Elaboración de EE.FF.: Regla General





DERECHO CONTABLE PERUANO

- Elaboración de EE.FF.: Regla Especial (SMV)





DERECHO CONTABLE PERUANO

La cobertura legal es **INCOMPLETA** e **INSUFICIENTE**.

1. Las competencias para oficializar las NIIF están repartidas y hay problemas de interpretación jurídica que pueden dar origen a conflictos de competencia.
2. Las NIIF oficializadas por el CNC o vigentes para la elaboración de los EE.FF. de las empresas bajo competencia de la SMV, para ser consideradas normas jurídicas deben ser publicadas en el Diario Oficial El Peruano (criterio de validez constitucional).
3. Se ha producido una inadmisibles invasión de fueros por parte de la SUNAT en la materia contable, en cuanto a la llevanza de Libros y Registros contables, más por falta de un diseño normativo en el Derecho contable que establezca reglas claras y modernas en esa materia.



USO DE CONCEPTOS CONTABLES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

No se ha analizado la validez constitucional del Derecho contable

En casos aislados hubo necesidad de hacer referencias a conceptos contables.

PODER JUDICIAL

Hay fallos que incidentalmente se refieren a conceptos contables para resolver contiendas tributarias específicas en perspectiva adjetiva o probatoria.

Son precedentes que de acuerdo al ordenamiento jurídico no constituyen precedentes de observancia obligatoria.

SUNAT Y TRIBUNAL FISCAL

Hay numerosos pronunciamientos que refieren nociones contables para fines tributarios (especialmente IRE).

No hay patrón sobre el uso de NIIF como fuente interpretativa de normas tributarias y no hay claridad sobre el tipo de fuente de que se trata.



USO DE NIIF: SUNAT y Tribunal Fiscal

- Se usan NIIF de manera directa sin señalar la razón para hacerlo
- Se usan NIIF refiriendo que ello se enmarca en lo señalado en la Norma IX del Título Preliminar del CT.
- No se usan, pese a que razonablemente podría entenderse que debería hacerse.



USO DE NIIF: SUNAT y Tribunal Fiscal

El caso de la noción de **DEVENGO** es relevante:

- La mayoría de veces se sostiene que es un concepto contable que debe traerse al Derecho tributario (¿de donde se trae?).
- En otro grupo de casos se efectúa un escueto análisis tomando como fuente las antiguas conclusiones de dos conocidos tratadistas latinoamericanos: Jorge Enrique Reig y Roque García Mullín.
- Hay también casos en que se terminó combinando lo dicho en los estándares contables y tal doctrina.



PODER JUDICIAL PERUANO

- Casación de la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema en Expediente N° 1173-2008 (26.08.2008) sobre la aplicación de la noción del devengado a determinados ingresos vinculados a un contrato minero
- No puede ser calificado como un precedente vinculante para el Derecho tributario ni para el Derecho contable.
- En ningún extremo se fija como principio jurisprudencial que las NIIF son “normas” o “fuentes de interpretación” para propósitos tributarios, al margen de que, solo para el caso analizado, la NIC 18 haya servido como instrumento probatorio que acompañó los argumentos dados por la Corte Suprema en el referido fallo jurisprudencial, pero no al extremo de darse por sentado un precedente jurídico vinculante.



APLICACIÓN DE CONCEPTOS CONTABLES

- No existe prohibición constitucional para usar las NIIF en la interpretación tributaria siempre que se respete los principios jurídicos y la teoría del Derecho.
- Para utilizar las NIIF en la interpretación de las normas tributarias, debe quedar expresa e indubitavelmente claro que hay una voluntad legislativa en ese sentido y, además, darse la cobertura legal de esa remisión garantizada con un Derecho contable, que supone certeza de los estándares contables a utilizar.



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

DOS

**Régimen del Impuesto a la Renta
Empresarial
“Tipología de Balances
Independientes”**

IPDT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



TIPOS DE RELACIONES

RELACIONES COMPLEJAS ENTRE
LEYES DEL IR y CONTABILIDAD

LA BASE CONTABLE DEL IRE

Influencia de la contabilidad en la
determinación del IRE

LA DEPENDENCIA INVERSA

Influencia de la legislación del IRE
sobre la elaboración de los EE.FF.



TIPOS DE RELACIONES

- En el Perú, históricamente la problemática de la influencia de la contabilidad en la determinación del IRE ha sido sobre el uso de las normas y estándares contables en la interpretación y/o aplicación supletoria de la norma tributaria.
- Sin embargo, a raíz de la adopción del Modelo NIIF, ha empezado a discutirse (e incluso a sostenerse que es así) la inclusión de la contabilidad como base imponible del IRE.



INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL

- El IRE no siempre se ha determinado partiendo de la contabilidad y nada asegura que así será en el futuro.

Cf. Fenómeno del Flat Tax

- Cuando la determinación del IRE parte de la contabilidad:
 - Se ve reflejado en una Declaración Jurada
 - En ella 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.



INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL



SISTEMA BALANCE ÚNICO CON CORRECCIONES

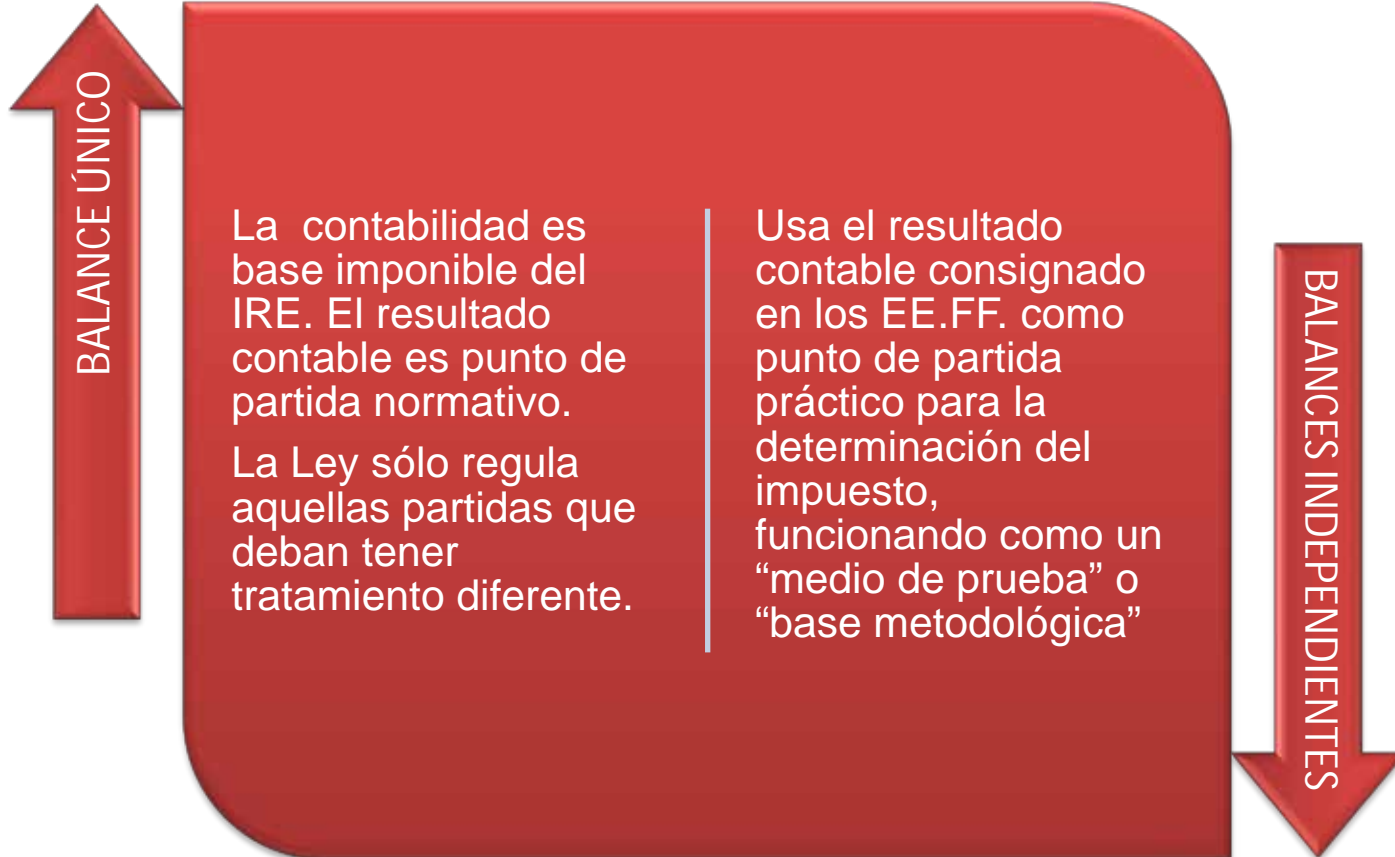
- La aceptación general de criterios contables (según NIIF) para el IRE, pero con expresas limitaciones.

SISTEMA DE BALANCES INDEPENDIENTES

- El sometimiento de la Contabilidad a las disposiciones de la Ley y la aceptación de criterios contables por excepción.

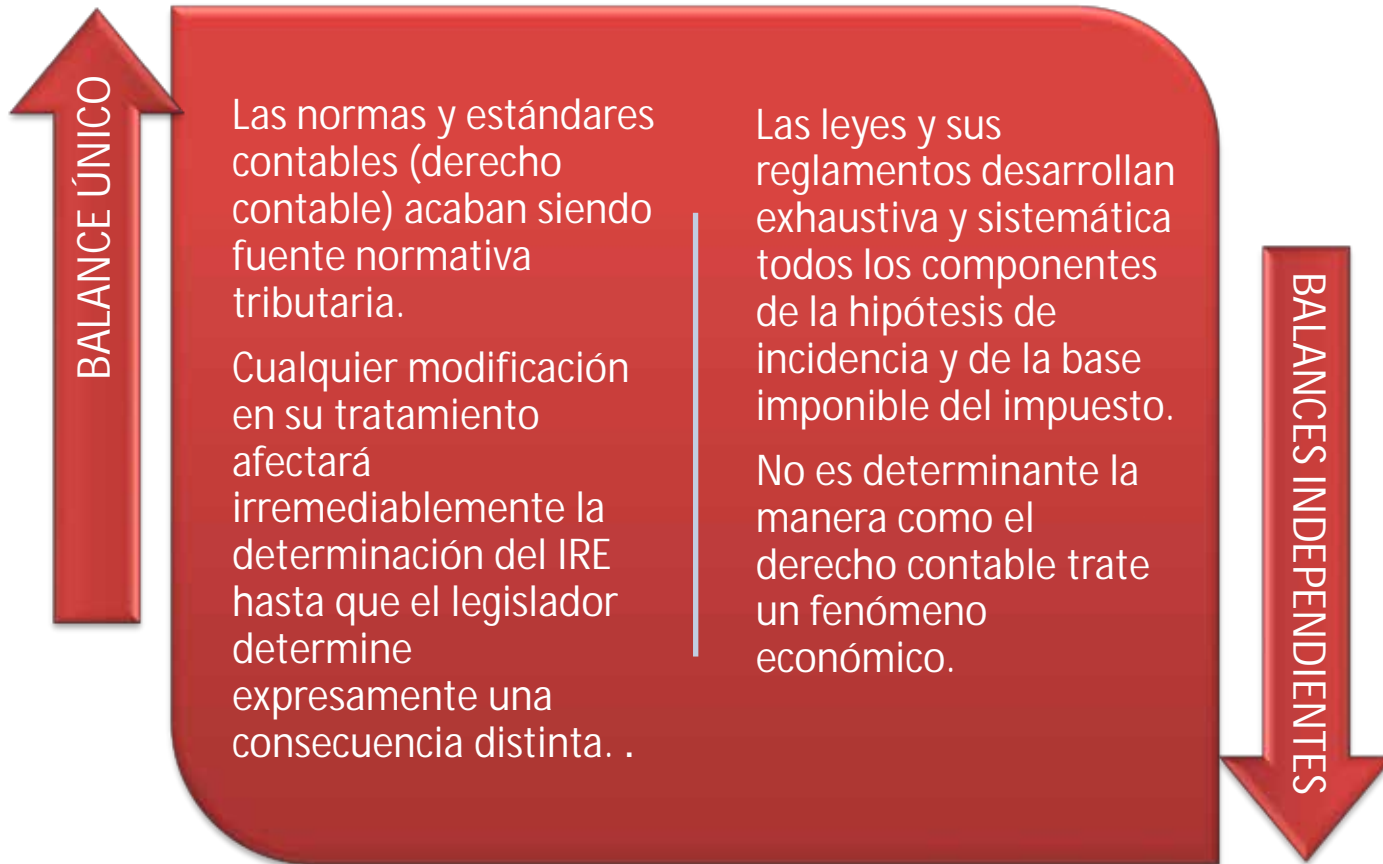


INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL





INFLUENCIA – VISIÓN GENERAL





PERÚ: Sistema de Balances Independientes

- La LIR y su Reglamento establecen todo el contenido de la norma jurídica tributaria.
- El artículo 33° del Reglamento enuncia la **metodología de determinación**, la misma que es desarrollada por la SUNAT vía resoluciones autorizadas por la LIR concretándose en el PDT correspondiente.
- Las NIIF no pueden ser considerados como norma jurídica tributaria.



INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

SISTEMA DE BALANCES INDEPENDIENTES

- Cualquier cambio en la forma del registro contable de las operaciones **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.
- Salvo mención normativa expresa, 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.



INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

SISTEMA DE BALANCES INDEPENDIENTES

- Cualquier corrección de los EE.FF. de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la DJA del IR no necesariamente debe originar una posterior presentación de una DJA rectificatoria, salvo que tuviera algún efecto directo en la determinación del IRE.
- El fiscalizador tributario no tiene competencia para cuestionar la manera de cómo se contabilizó una operación.



NORMAS CONTABLES COMO NORMAS TRIBUTARIAS

- La LIR y su Reglamento las reconocen para determinar la base imponible del IRE: Muy poca técnica legislativa, claridad normativa y cobertura constitucional.
- Dos casos relevantes:
 - El concepto de “costos posteriores” de acuerdo a “normas contables” en los artículos 20°, 21°, 41° y 44° de la LIR.
 - El uso de las NIC y PCGA como “normas supletorias” para la determinación del costo computable a efectos del IRE.



NORMAS CONTABLES COMO NORMAS TRIBUTARIAS

- En ambos casos, en aplicación del Principio constitucional de Reserva de Ley, debe entenderse que la remisión es:
 - Al derecho contable peruano y no a los estándares contables internacionales.
 - Al derecho contable vigente en el Perú en la fecha de la incorporación en la LIR de las normas modificatorias, y no al existente en cada ejercicio gravable.



INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

¿INCORPORAR EL SISTEMA DE BALANCE ÚNICO CON CORRECCIONES?

DERECHO CONTABLE

Completarse la juridificación del Derecho contable peruano, lo que supone introducir las NIIF por vía legislativa y publicarse en el Diario Oficial.

LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Modificar la LIR para incluir expresamente un régimen sobre base imponible contable con correcciones.

CONSTITUCIÓN

Revisión periódica del Derecho Contable a la luz de la capacidad contributiva.



INFLUENCIA EN EL CASO PERUANO

¿INCORPORAR EL SISTEMA DE BALANCE ÚNICO CON CORRECCIONES?

- Para que el Sistema de Balance Único con correcciones cumpliera con el principio de capacidad contributiva, sustento de la tributación del IRE, requeriría que el legislador tributario sea sumamente activo, de modo que debería establecer correcciones normativas una vez que haya revisando 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).
- 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 brindaría menos inseguridad jurídica, por lo que debería mantenerse.



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014



TRES

Otras confluencias entre Contabilidad y Tributación

IPDT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



PRINCIPIO CONTABLE DE SUSTANCIA SOBRE FORMA VS. CLAUSULA GENERAL ANTIELUSIVA:

- Aplicación de reglas de NIIF plenas en Perú
- Clausula General Antielusiva: Norma XVI del TP del CT
 - La realidad contractual está reconocida en la Constitución Política.
 - La aplicación de la Cláusula es una excepción autorizada por la Constitución Política bajo el Principio de Prohibición del Abuso del Derecho.
 - Hay que superar el doble test normativo y la carga probatoria la tiene la SUNAT.



VALOR RAZONABLE VS. REGLAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

- Aplicación de regla de NIIF plenas en Perú
- Régimen de Precios de Transferencia:
 - Esquema OCDE más “sexto método”.
 - Remisión a uso de NIIF.
 - Influencia de EE.FF. para metodología de PT



REFORMAS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

- LA LIR se estructuró cuando la contabilidad estaba anclada al “costo histórico”.
- Hoy debe evaluarse la pertinencia de modificar el tratamiento tributario de determinados hechos económicos que a la luz del Modelo NIIF tienen un diferente tratamiento:
 - Mermas, desmedros y pérdidas extraordinarias.
 - Depreciación de activos.
 - Tratamientos de activos biológicos.
 - Gastos pre operativos y de expansión y gastos de investigación.



REFORMAS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

- Procurar evitar que las normas del IRE incentiven el fenómeno de “tributarización de la contabilidad” o “dependencia inversa”.
- Debería revisarse y eventualmente eliminarse:
 - El condicionamiento de determinado tipo de contabilización para la procedencia de deducciones tributarias.
 - 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.