

Tribunal Fiscal se pronuncia nuevamente sobre la aplicación de la NIC 17

David Bravo Sheen

Tal como lo mencionáramos hace un buen tiempo, en un trabajo anterior¹, el Tribunal Fiscal se inclina por sostener que cuando la Ley Tributaria no ha establecido un tratamiento especial para cierta operación o acto comercial – que genera rentas o ganancias sujetas a imposición - corresponde aplicar las normas y principios contables sobre el reconocimiento de dicha transacción, para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial.

Siguiendo este razonamiento, si bien el Decreto Legislativo N° 299 (norma que regula el arrendamiento financiero) dispone en su artículo 2° que cuando la locadora esté domiciliada en el país *deberá necesariamente ser una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la SBS para operar de acuerdo a Ley en un contrato de arrendamiento financiero*, ello no sería un

impedimento para que, en uso de su libertad contractual, las partes puedan celebrar una transacción que cumpla con las características que la NIC 17 establece para el arrendamiento financiero, en cuyo caso, las partes reconocerán financiera - y tributariamente - que la operación deberá recibir el tratamiento que la norma contable otorga a la misma, quedando exceptuado el tratamiento fiscal especial señalado en el Decreto Legislativo antes citado para este tipo de operaciones (v.g. la depreciación “acelerada”), en tanto el arrendador no tiene la condición de entidad financiera autorizada por la SBS, siendo que este es el presupuesto habilitante para la aplicación del tratamiento especial.

Este es el principal argumento de la RTF N° 10577-8-2010, cuya parte pertinente citamos a continuación:

“Según lo pactado con IBM del Perú el contribuyente debía considerar las operaciones como un arrendamiento financiero (leasing) y no como un arrendamiento operativo (...) la determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables, respecto de los cuales se procede a realizar la conciliación correspondiente con las normas tributarias, en tanto estas últimas establezcan disposiciones particulares, y en el presente caso de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC 17, los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo del contribuyente, por lo que no correspondía que efectuara la deducción de las cuotas de arrendamiento para fines tributarios, dado que no existía norma alguna que exigiera o permitiera otorgar a esta operación, un tratamiento distinto al que poseía para efecto contable (...) La transacción materia de reparo debe ser asimilada a un arrendamiento financiero, situación que no queda desvirtuada por el hecho que el arrendador no haya sido una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la SBS, lo cual

implica en todo caso, que el régimen tributario particular resulta de aplicación a la operación, siendo que, dentro del ejercicio de la libertad contractual que dispone que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato siempre que no sea contrario a norma de carácter imperativo, arrendador y arrendatario podían válidamente acordar la celebración de arrendamientos de carácter financiero u operativo”.
(Cursivas y subrayados nuestros)

Al respecto, resulta de especial atención referirnos a la RTF N° 015502-10-2011, entre otras, la misma que sustenta la aplicación de las normas contables para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, bajo el siguiente argumento:

“Que, conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y N° 07045-4-2007, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta “la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta (...) y que Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”, de lo que se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones” (cursivas y subrayados nuestros)

Como se puede observar de lo glosado, para el Tribunal Fiscal, la mención, en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a los principios de contabilidad generalmente aceptados, implica de suyo una habilitación legal para la aplicación de las NIIF como punto de partida en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, siempre, claro está, que no exista norma especial que establezca un tratamiento fiscal para determinada transacción, que difiera de su tratamiento contable, en cuyo caso resultará de aplicación la norma tributaria particular y se procederá con la conciliación correspondiente, reconociéndose la diferencia temporal o permanente, según sea el caso.

Nótese que el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra ubicado estratégicamente en el Capítulo IX, denominado, precisamente, “Del Régimen para determinar la Renta”, lo que supone que para el reglamentador no es ajeno, como señala el Tribunal Fiscal, que el punto de partida, en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, son los Estados Financieros elaborados en base a las normas contables. Abonaría a favor de esta posición el hecho que el mencionado artículo tenga por denominación “Diferencias en la determinación de la renta neta por la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados”, siendo que, aceptados los Estados Financieros - según NIIF - como punto de partida para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, pueden presentarse diferencias respecto del tratamiento fiscal sobre determinada operación, en tanto dichas diferencias estén contenidas expresamente en las disposiciones tributarias correspondientes.

En este contexto, nos preguntamos ¿Qué sucede cuando, en un contrato de arrendamiento, las partes han pactado derechos y obligaciones que, de acuerdo con la NIC 17, permitirían calificar contablemente dicho acto jurídico como un “*arrendamiento financiero*”?

De acuerdo con el último pronunciamiento del Tribunal Fiscal (RTF N° 1485-4-2014), en línea con lo señalado anteriormente en la RTF N° 10577-8-2010, si una operación fue contabilizada como arrendamiento financiero, deberá mantener esa forma para efectos tributarios, incluso si el arrendador no es una empresa del sistema financiero, por lo que al no existir una norma tributaria específica que disponga un tratamiento distinto al tratamiento contable de dicha operación, esta último será el aplicable.

El argumento en contra de esta posición se sustenta en el hecho que la Ley del Impuesto a la Renta sólo permitiría la depreciación de bienes que son de propiedad del contribuyente, por lo que, si bien de acuerdo con la NIC 17 el arrendatario “activa” el bien, tributariamente no lo podría depreciar, salvo que hubiere celebrado un contrato de arrendamiento financiero con una entidad autorizada por la SBS, pues, en este caso, sí existe norma especial (Decreto Legislativo N° 299).

El sustento de esta posición se encontraría en el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes. Por su parte, el artículo 20° define al costo de adquisición como la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra². En tal sentido, se sostiene que, si no se ha comprado el activo, no existiría sustento legal para depreciarlo.

Entendemos que, por el contrario, para el Tribunal Fiscal queda claro que, jurídicamente, el bien no es de propiedad del arrendatario; sin embargo, lo relevante para dicha instancia no es que el bien haya sido adquirido, sino el reconocimiento contable de la operación como un arrendamiento financiero, en cuyo caso, “los efectos” de dicho reconocimiento – a partir del cual se determina la renta imponible, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes citado - no puede ser otro que el de la depreciación del activo, partiendo de su contabilización. Siendo esto así, podemos colegir que, para el Tribunal Fiscal, la única forma de aceptar las cuotas de un contrato de arrendamiento financiero como gasto – cuando el arrendador no es una entidad autorizada por la SBS -, sería la existencia de una norma legal que señalara en forma expresa que, independientemente del tipo de arrendamiento pactado (operativo o financiero), las cuotas devengadas deberán ser reconocidas como gasto para efectos tributarios.

Notas.-

1. *La aplicación de las normas contables en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: Algunas consideraciones. En: II Foro de Tributación y Contabilidad IPIDET - Thomson Reuters. Tomo II. Lima 2014. págs. 257 – 268.*
2. *Tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.*