

*Nunca se alcanza la
verdad total, ni nunca
se está totalmente
alejado de ella.*

Aristóteles

Principales implicancias tributarias

El tratamiento normativo contable de diversas categorías de activos, podrían originar efectos controversiales frente a la interpretación y aplicación de la legislación del impuesto a las ganancias.

Rubén Del Rosario
(EXPOSITOR)

Agosto de 2020

NIIF 9

Instrumentos Financieros

NIIF 12

Información a Revelar sobre
Participaciones en Otras Entidades

NIIF 16

Arrendamientos



NIIF

Marco Conceptual para la Información Financiera (MC)



Consideraciones previas

El contenido del MC representaría un resumen de las principales consideraciones doctrinarias de la Contabilidad para la preparación y presentación de los EF, a fin de brindar utilidad informativa a sus usuarios, en sus diversas decisiones.

PRINCIPALES IMPLICANCIAS
TRIBUTARIAS DE LAS NIIF 9, 12 Y 16

Agosto de 2020

a) Objetivo de la información financiera;

b) Características cualitativas de la información financiera útil;

c) Definición, reconocimiento y medición de los elementos (EF);

d) Conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

Representación fiel

La información financiera debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar y debe ser completa, neutral y libre de error.

Consideraciones previas Proceso de preparación y presentación de los EF



Elementos de los EF

MC, p4.2 y ss

Reconocimiento y medición

MC, p4.37 al p4.56

EF:

- Efectos financieros de las transacciones y otros sucesos
- Agrupación en grandes categorías según sus características económicas.

CATEGORÍAS:

- **Situación financiera (ESF):**
 - Activos
 - Pasivos
 - Patrimonio
- **Rendimiento (ERI)**
 - Ingresos (Ganancias)
 - Gastos (Pérdidas).

- Estado de cambios en la situación financiera (ECSF)
 - Elementos del **ERI** y cambios en los del **ESF**
 - No se identifican elementos exclusivos de este estado.

Reconocimiento (OPORTUNIDAD)

- Incorporación, en el ESF o en el ERI, de partidas definidas como elemento y que satisfacen los criterios requeridos
- Descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria

Medición (IMPORTES)

- Determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y contablemente los elementos de los EF, para su inclusión en el ESF y en el ERI.
- Requiere de la selección de una base o método particular de medición.

Estado de resultados



Rendimiento: Resultados

MC, p4.29 y 4.33

Reconocimiento

MC, p4.47 y 4.49

INGRESOS

- Ingresos de actividades ordinarias (IAO) y ganancias.
- **IAO:** Ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías).
- **Ganancias:** Otras partidas definidas como ingresos que pueden o no surgir de ordinario.
 - Incrementos en los beneficios y,
 - No son diferentes en su naturaleza de los IAO.

- Incrementan los beneficios económicos futuros (BEF)
 - Incremento en los activos
 - Decremento en los pasivos
- Medición confiable

M
E
D
I
C
I
Ó
N

GASTOS

- Pérdidas y gastos en las actividades ordinarias.
- **Gastos:** Costo de ventas, salarios y la depreciación.
 - Forma: Salida o depreciación de activos.
- **Pérdidas:** Otras que cumplen la definición de gastos, y pueden o no surgir de ordinario.
 - Decrementos en los beneficios y,
 - No son diferentes en su naturaleza de los gasto.

- Decremento en los BEF
 - Decremento en los activos
 - Incremento en los pasivos
- Medición confiable

Reconocimiento tributario de ingresos y gastos

LIR: Rentas gravadas y gastos deducibles



Principio de causalidad

Rector en la deducción tributaria de gastos

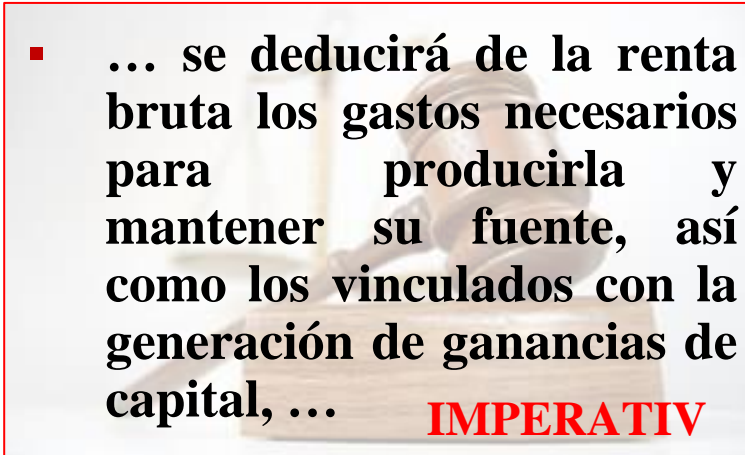
LIR, 37°

- “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría ...



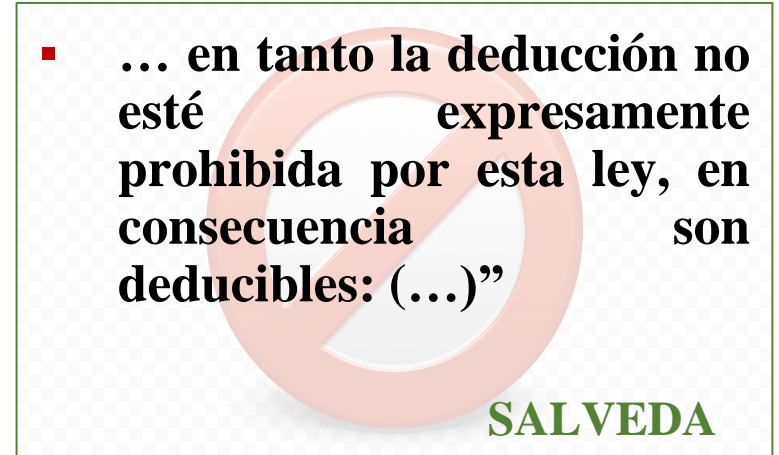
OBJETIVO

- ... se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, ...



IMPERATIV

- ... en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: (...)”



SALVEDA

D

PROHIBICIÓN EXPRESA

“No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...) | **LIR, 44°**”



PROVISIONES
POR DETERIORO

ALTO

- f) Las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.”

Objetivos de las normas contables

NIIF 9 | Instrumentos Financieros

Establecer principios para la información financiera útil y relevante sobre activos y pasivos financieros, para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

NIIF 12 | Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades

Requerimiento de revelación de información para la evaluación de la naturaleza de participaciones en otras entidades y de sus riesgos inherentes así como de sus efectos en la situación financiera, rendimiento y flujo de efectivo.

NIIF 16 | Arrendamientos

Establecer principios para el reconocimiento, medición, presentación e revelación; y asegurar información relevante y fidedigna, y permitir la evaluación de sus efectos sobre la situación financiera, rendimiento y los flujos de efectivo.

NIIF N° 12

Información a revelar sobre participaciones en otras entidades

Revelación de información para la evaluación de la naturaleza de las participaciones y de sus riesgos, efectos en la situación financiera, rendimiento y flujo de efectivo.

PRINCIPALES IMPLICANCIAS
TRIBUTARIAS DE LAS NIIF 9, 12 Y 16

Posible implicancia tributaria

El tipo y grado de participación, puede revelar situaciones de vinculación económica con trascendencia tributaria, esto afectaría la determinación de los impuestos a la renta y general a las ventas.

NIIF 12, Información a revelar sobre participaciones en otras entidades

Objetivo:

- Revelación de información que permita la evaluación de:
 - su naturaleza y riesgos asociados; y
 - sus efectos en la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.
 - Juicios significativos y supuestos para determinar:
 - Naturaleza
 - Tipo de acuerdo conjunto
 - Cumplimiento de la definición de una **entidad de inversión**
 - Información sobre su participación en:
 - Subsidiarias
 - Acuerdos conjuntos y asociadas
 - Entidades estructuradas no controladas (no consolidadas)
- a) Obtiene fondos por servicios de gestión de inversiones;
 - b) Compromiso para que su propósito de negocio sea solo la inversión de fondos por rendimientos, ingresos o ambos, y
 - c) Mide y evalúa el rendimiento de casi todas sus inversiones según el valor razonable.

Entidades en las que se participa

NIIF 12, p.10-31

SUBSIDIARIA

- Aquella que está controlada por otra entidad (matriz).
- Por lo general, la matriz controla una importante cantidad de acciones de la subsidiaria y ejerce dominio sobre esta.

ACUERDOS CONJUNTOS

- Acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto.

ASOCIADA

- Entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa, es decir el poder de decidir financiera y operativamente sin tener control individual o conjunto

ENTIDADES ESTRUCTURADAS NO CONTROLADAS

- Una participada en la que los derechos de voto no son decisivos para su control.
- Tales derechos se relacionan solo con la administración
- Las actividades relevantes se rigen por acuerdos contractuales.

Participación en subsidiarias (p.10-19)

Participación que las participaciones no controladoras tienen en las actividades y flujos de efectivo del grupo

La naturaleza y alcance de restricciones significativas

Naturaleza de los riesgos asociados con las participaciones de una entidad en las entidades estructuradas consolidadas

Consecuencias de cambios en la participación en la propiedad de una controladora en una subsidiaria sin pérdida de control

Consecuencias de la pérdida de control de una subsidiaria durante el periodo sobre el que se informa

Participación en subsidiarias no consolidadas (**entidades de inversión**) (p.19A-19G)

Naturaleza, alcance y efectos financieros

Participaciones en acuerdos conjuntos y asociadas (p.20-23)

Riesgos asociados

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas (p.24-31)

Naturaleza de las
participaciones

Naturaleza de los
riesgos

IR: Normas sobre precios de transferencia (PT)

LIR, 32°-A, a) y b)

Ámbito de aplicación

- Transacciones realizadas por los contribuyentes con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.
- Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de PT en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

Partes vinculadas

- Participación directa o indirecta en la administración, control o capital de otra entidad
- Participación directa o indirecta de una misma persona o grupo en la dirección, control o capital de varias entidades.
- Transacción realizada utilizando personas interpuestas para encubrir una transacción entre partes vinculadas.
- RIR: Supuestos de vinculación.

IR: Partes vinculadas

RIR, 24°

1. Una PN o PJ posea más del 30% del capital de otra PJ, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del 30% del capital de 2 o más PJ pertenezca a una misma PN o PJ, directa o indirectamente
3. En los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a PN vinculadas hasta el 2° de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de 2 o más PJ pertenezca, en más del 30%, a socios comunes a éstas.
5. **Las PJ o entidades cuenten con uno o más directores, (...), con poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales.**
6. Dos o más PN o PJ consoliden EF.
7. Contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente.
8. Contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente
9. Contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del 30% en los resultados
10. Empresa no domiciliada con uno o más establecimientos permanentes en el país.
11. Una empresa domiciliada en el Perú con uno o más establecimientos permanentes en el extranjero
12. Una PN o PJ ejerce influencia dominante en las decisiones administrativas de una o más PJ.

Sujetos del IGV y del ISC LIGV, 53°

a) Los productores o las empresas vinculadas económicamente a éstos, en las ventas realizadas en el país;

b) Las personas que importen los bienes gravados;

c) Los importadores o las empresas vinculadas económicamente a éstos en las ventas que realicen en el país de los bienes gravados; y,

d) Las entidades organizadoras y titulares de autorizaciones de juegos de azar y apuestas, a que se refiere el inciso c) del Artículo 50°.

Empresas vinculadas económicamente LIGVC, 54º, b)

1. Una empresa posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de una tercera.
2. Más del 30% del capital de 2 o más empresas pertenezca a una misma persona, directa o indirectamente.
3. En los casos anteriores, si la indicada proporción del capital, pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el 2º de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de 2 o más empresas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes de dichas empresas.

Vinculación económica | RIGV, 12º, 2

- a) El productor o importador venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% o más de su producción o importación.
- b) Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considera vinculado con cada una de las partes contratantes.

Implicancias tributarias de la NIIF 12

La revelación:

- del poder de decisión en los acuerdos financieros operativos y/o comerciales, o
 - de la influencia dominante en la administración,
- implicaría la calificación tributaria de la vinculación económica.

- NIIF 9, p.5.5
- LIR, 32°-A | RIR, 24°

Obligaciones tributarias afectadas:

- Impuestos a la renta y general a las ventas
- Precios de transferencia

NIIF N° 16

Arrendamientos

Principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los contratos; asegurar información relevante y fidedigna, y permitir la evaluación de sus efectos sobre la situación financiera, rendimiento y los flujos de efectivo.

PRINCIPALES IMPLICANCIAS
TRIBUTARIAS DE LAS NIIF 9, 12 Y 16



Posible implicancia tributaria

El deterioro contable del valor de los activos financieros que afecta el resultado contable y la base imponible del impuesto a las ganancias.

NIIF 16 | Arrendamientos

Objetivo

- Asegurar que los arrendatarios y arrendadores proporcionen información relevante de forma que represente fielmente esas transacciones.
- Base para evaluar el efecto sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.

Alcance

- Aplicable a todos los arrendamientos, incluyendo los de activos de derechos de uso (ADU) en un subarrendamiento
- Excepciones:
 - Acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
 - Activos biológicos (NIC 41)
 - Concesión de servicios (CINIIF 12)
 - Licencias de propiedad intelectual (NIIF 15) y
 - Derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia (NIC 38)

Arrendamiento: Reconocimiento y medición

NIIF 16

	ARRENDATARIO		ARRENDADOR
RECONOCIMIENTO	<p>En la fecha de comienzo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo por derecho de uso (ADU) ▪ Pasivo por arrendamiento 		Cuentas por cobrar , por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.
MEDICIÓN INICIAL	<p>Activo al costo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Medición inicial del pasivo ▪ Pagos anticipados o iniciales ▪ (-) Incentivos 	<p>Pasivo al valor presente de los pendientes descontados con tasa de préstamos</p>	Uso de la tasa de interés implícita en el arrendamiento para medir la inversión neta.
MEDICIÓN POSTERIOR	<p>Activo al costo, menos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>Depreciación acumulada y pérdidas por deterioro</u> ▪ Ajuste por nueva medición del pasivo. 	<p>Pasivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Incrementando el VL por el interés sobre el pasivo; ▪ Reduciendo los pagos realizados; y ▪ midiendo nuevamente el VL por las nuevas mediciones o modificaciones 	Reconocimiento de los ingresos financieros a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la base de una pauta que refleje una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta realizada en el arrendamiento

IR Arrendador

NIC 17, NIIF 16 | DL 299 | DS 559-84-EFC | Ley 27394 | DL 915

Devengo de ingresos

LIR, 57°, 58°

- Cuentas por cobrar | Arrendamiento:
 - Financiero (SBS)
 - Venta de bienes
 - Operativo
 - Renta por alquiler

Activo fijo depreciable

LIR, 37°, 39°-43°, RIR, 22°

- LIR: Depreciación anual deducible
 - Costo computable
 - No revaluación
 - No intereses
 - Limitaciones materiales (% del RIR)
- Pérdida por deterioro no deducible
 - Adición temporal

Arrendamiento financiero

- Activo fijo | Depreciación anual
 - Muebles:
 - Min. 2 años – Tasa Max. 50%
 - Inmuebles:
 - Min. 5 años – Tasa Max. 20%

Arrendamiento operativo

- Activos por derecho de uso
 - Depreciación anual contable:
 - LIR: No deducible
- Pago periódico
 - Gasto deducible

BI del ITAN: Activos que constan en el balance

DL 299 | DS 559-84-EFC | Ley 27394 | DL 915

Arrendador

- Propiedades de inversión
 - PCGE, Cuenta 31
 - Base imponible
- Cuentas por cobrar
 - Importe inafecto

Arrendatario

- CA Financiero:
 - Activo fijo: Afecto
- CA Operativo:
 - Activo por derecho de uso
 - PCGE: Cuenta 32
 - Inafecto

Implicancias tributarias de la NIIF 16

Reconocimiento y medición de los contratos de arrendamientos:

- **ARRENDADOR:**
 - Cuentas por cobrar
 - Ingresos devengados
- **ARRENDATARIO:**
 - Activo por derecho de uso
 - Depreciación
 - Deterioro
 - Pasivo
- NIIF 16, p.____.

IR | **ARRENDADOR:**

- Ingreso devengado (LIR), gravable
- Activo fijo (Inversión):
 - Depreciación deducible
- LIR, 37°, 38°-43°
- RIR, 22°

IR | **ARRENDATARIO**
(Contrato operativo):

- Gasto depreciación anual: No deducible
- Cuota de arrendamiento: Deducible

(Contrato financiero):

- Aplicación de la LIR
 - LIR, 37°, 38°-43°
 - RIR, 22°

ITAN: **Activos que constan en el balance**

- **ARRENDADOR:**
 - Activos de inversión, y
 - Cuentas por cobrar
- **ARRENDATARIO:**
 - Activo fijo (CAF), o
 - ADU (CAO)
- NIC 12 y
- CINIIF 23

NIIF N° 9

Instrumentos Financieros

Principios para la información financiera útil y relevante sobre activos y pasivos financieros, permitiendo la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

PRINCIPALES IMPLICANCIAS
TRIBUTARIAS DE LAS NIIF 9, 12 Y 16

Agosto de 2020



Posible implicancia tributaria

El deterioro contable del valor de los activos financieros que afecta el resultado contable y la base imponible del impuesto a las ganancias.

Estimación por deterioro de las cuentas por cobrar

PROVISIÓN DIRECTA ó INDIRECTA

Provisiones específicas

- Reconocimiento del riesgo particular de incobrabilidad de derechos financieros, respecto de uno o mas deudores específicos.
- La revelación del riesgo se evidencia por conductas de morosidad o por deficiencias financieras previsoras del incumplimiento de pago oportuno.

Provisiones genéricas

- Reconocimiento del riesgo general de incobrabilidad, atribuido a circunstancias del entorno económico de la empresa y/o de sus deudores.
- Se trata de riesgos potenciales, inherentes a todo negocio, originados factores externos a este y a los deudores.

Res. SBS 11356-2008 | 19.11.2008

**REGLAMENTO PARA LA
EVALUACIÓN Y CLASIFICACIÓN
DEL DEUDOR Y LA EXIGENCIA DE
PROVISIONES**

CAP. III EXIGENCIA DE PROVISIONES

1. CLASES DE PROVISIONES

1.1 PROVISIÓN GENÉRICA “... aquellas que se constituyen, de manera preventiva, sobre los créditos directos y la exposición equivalente a riesgo crediticio de los créditos indirectos de deudores clasificados en categoría Normal.”


Objetivo de los requerimientos del deterioro de valor

NIIF 9, p.5.5.

Reconocimiento de las PCE durante el tiempo de vida del activo de **todos** los instrumentos financieros, ...

..., para los cuales ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial -evaluado sobre una **base colectiva** o individual- ...

- ... considerando toda la información razonable y sustentable, incluyendo la que se refiera al futuro.



Reconocimiento de las pérdidas crediticias esperadas (PCE)
Enfoque general
p.5.5.1

Exigencia normativa del reconocimiento de una corrección de valor

- Activo financiero
- Cuenta por cobrar por arrendamientos
- Activo de contrato
- Compromiso de préstamo
- Contrato de garantía financiera

Enfoque simplificado | Cuentas por cobrar comerciales, activos de los contratos y cuentas por cobrar por arrendamientos NIIF 9, p.5.5.15

- **Cuentas por cobrar comerciales** o activos de los contratos que procedan de transacciones (**NIIF 15**)
 - no contienen un componente financiero significativo o que son a un año o menos; o
 - contienen un componente financiero significativo, si la política contable mide la corrección de valor por pérdidas a un importe igual a las PCE durante el tiempo de vida del activo.
- Cuentas por cobrar por arrendamientos (Transacciones dentro del alcance de la NIC 17), si la política contable mide la corrección de valor por pérdida a un importe igual a las PCE durante el tiempo de vida del activo.

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

NIIF 9, p.5.5.17

- Importe de probabilidad ponderada no sesgado, determinado mediante la evaluación de un rango de resultados posibles.
- Valor temporal del dinero.
- Información razonable y sustentable
 - Disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado
 - Sucesos pasados
 - Condiciones actuales
 - Pronósticos de condiciones económicas futuras.



Provisión de cobranza dudosa LIR, 37º, i)

- Gasto deducible
 - Sólo provisiones específicas



- Son deducibles:
 - Castigos por deudas incobrables y
 - Provisiones equitativas por el mismo concepto
- Siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Requisitos reglamentarios de las provisiones y castigos

RIR, 21º, f) y g)

Provisiones (Afectación del resultado)

- Verificación oportuna del carácter de deuda incobrable
- Requisitos:
 - Deuda vencida
 - Pruebas de las dificultades financieras del deudor o de su morosidad
 - Provisión en el LIB

Castigos (No afecta resultados)

- Deuda provisionada (Gasto previo)
- Condiciones
 - Acciones judiciales: “Imposibilidad de cobro”
 - Salvo:
 - Inutilidad de la acción judicial
 - Importe menor a 3 UIT

Deudas por las que no se admite riesgo de incobrabilidad para efectos del IR

LIR, 37°, 2p: NO TIENEN EL CARÁCTER DE DEUDA INCOBRABLE

Contraídas entre sí por partes **vinculadas**.

Afianzadas por empresas del SFB

Garantizadas mediante:

- Derechos reales de garantía
- Depósitos dinerarios o
- Compra venta con reserva de propiedad.

Verificación oportuna del carácter de deuda incobrable | RIR, 21°, f), 1)

“El carácter de deuda incobrable o no, deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.”

NO TIENEN EL CARÁCTER DE DEUDA INCOBRABLE

Las que hayan sido objeto de **renovación** o **prórroga** expresa.

RIR, 33°: Ajustes tributarios en la DJ de las diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y el tributario

Para la deducción tributaria del gasto, **¿la provisión contable debe ser concurrente** (en el mismo año) **con la efectiva deducción?**



Implicancias tributarias de la NIIF 9

Reconocimiento contable de las PCE por todos los instrumentos financieros

- NIIF 9, p.5.5.

No será deducible la PCE que afecte el resultado del periodo

- LIR, 37°, 2p y 44°, f)
- RIR 33°

¿Diferencia temporal o permanente?

¿Impuesto diferido o gasto corriente?

- NIC 12 y
- CINIIF 23

*No puedo
enseñar nada
a nadie, solo
les puedo
hacer pensar*

Sócrates





EQUIDAD
CONTABILIDAD & TRIBUTACIÓN

*Muchas
Gracias!*