
CONTROVERSIAS FISCALES

CPC Víctor R. Cruzado Ribeyro



Desvalorización de existencias

Caso práctico

La Compañía ABC en el ejercicio 200X comunico a la SUNAT con 5 días hábiles de anticipación la destrucción de existencias por un valor de S/800,000 (el plazo mínimo establecido por la LIR es de 6 días hábiles).

Años después durante la fiscalización realizada al ejercicio 200X la SUNAT desconoce el gasto por desvalorización de existencias argumentando que no se cumplió con el plazo mínimo de comunicación a dicha institución por lo que procede a repararlo.

¿Qué opina usted?

Desmedros – Plazo para la destrucción RTF N° 3318 – 1 - 2015

El plazo para la comunicación para la destrucción de existencias por desmedro, no es un plazo perentorio para el ejercicio de un derecho, sino un plazo para presentar una comunicación de carácter informativo, por lo que su evaluación no puede realizarse de manera rígida que lleve al absurdo de desconocer la deducción por desmedro de existencias, cuya destrucción ha sido debidamente acreditada, toda vez que el propósito de la norma es permitir a las autoridades asistir a presenciar la destrucción de los bienes, siendo de aplicación los principios de razonabilidad, informalismo y eficacia, máxime cuando no se afectan derechos de terceros ni el interés público.

Caso práctico

La Compañía ABC fabricante de pulpa de jugos de maracuyá tiene en sus almacenes frutos de maracuyá en procesos de descomposición por lo que procede a comunicar a SUNAT la destrucción de los bienes el 1 de abril de 200X y realiza la destrucción de los bienes el 2 de abril del año 200X ante notario público.

La Compañía no cumplió con el requisito mínimo de 6 días de comunicación a la SUNAT en aplicación de la Ley 26842 – Ley General de Salud.

La SUNAT al momento de realizar la fiscalización del ejercicio 200X desconoció la deducción del gasto por desmedro en vista de no cumplir con el plazo mínimo de comunicación.

¿Qué opina usted?

Bienes perecibles.

RTF N° 9544 -2 - 2014

Mediante la resolución en comentario, el Tribunal Fiscal ha señalado que en el caso de bienes perecibles (maracuyá) a efecto de la deducción como gasto de los desmedros, dado su estado verde o malogrado no idóneo para el procesamiento de jugos, resulta razonable que una vez realizada la comunicación a la Administración sobre la destrucción de los frutos a realizar, el contribuyente pudiera no haber esperado el plazo de 6 días hábiles para proceder a su destrucción, debido a razones de salud pública.

Costos de endeudamiento

Caso práctico

El día 30/06/X1 recibimos un préstamo S/.3'500.000, cobrando el banco una comisión de apertura de S/. 150.000 (El banco nos desembolsa 3'350,000 neto de la comisión). A su vez sabemos que tenemos que el tipo de interés anual del préstamo es de un 5% (calculado al 1 de enero de cada año) pagadero a anualidades vencidas y que la amortización la realizamos en dos años, con dos pagos del 50% del capital en cada uno de ellos. Veamos **como se contabilizan todas estas operaciones:**

Ejemplo de Costo Amortizado

Cronograma según contrato

Año	Capital	Interes	Pago		
			Capital	Interes	Total
1	3,500,000	175,000	1,750,000	175,000	1,925,000
2	1,750,000	87,500	1,750,000	87,500	1,837,500
TOTAL			3,500,000	262,500	3,762,500

$$TIR = \sum_{t=1}^n [FC_t / (1+i)^t] - I_0 = 0$$

Donde:

lo = inversión inicial

FC = flujo de caja del proyecto (ingresos menos egresos)

i = tasa de descuento o costo de oportunidad del capital

t = tiempo

n = vida útil del proyecto.

TIR:	FLUJOS:		
8.1704%	-3,350,000	1,925,000	1,837,500

Ejemplo de Costo Amortizado

Año	Interes			Costo Amortizado
	Efectivo	Explícito	Implicito	
				3,350,000
1	273,708 <small>(S/3'350,000 x 8.1704%)</small>	175,000 <small>(S/.3'500,000 x 5%)</small>	98,708 <small>(S/273,695 - S/175,000)</small>	1,698,708 <small>(S/3'350,000 + S/273,695 - 175,000 - S/1'750,000)</small>
2	138,791 <small>(S/1'848,695 x 8.1704%)</small>	87,500 <small>(S/.1'750,000 x 5%)</small>	51,291 <small>(S/151,038 - S/87,500)</small>	- <small>(S/1'698,708 + S/138,791 - 87,500 - S/1'750,000)</small>
SUMAS	412,500	262,500	150,000	

Costos de estructuración por deuda

RTF N° 06230 – 3- 2016

Que de lo señalado se desprende que la recurrente se comprometió al pago de las referidas comisiones con la finalidad de obtener el préstamo solicitado, por lo que su naturaleza es la de una contraprestación por la prestación de un servicio, el que consistió justamente en gestionar y estructurar el préstamo requerido; en tal sentido, dado que la suma de dinero en préstamo o la línea de crédito solicitada fue puesta a disposición de la recurrente el 1 abril de 1997, el servicio culminó en esa fecha, momento en que la recurrente tuvo certeza sobre la obligación generada y su importe, de acuerdo con los términos del contrato exhibido en fiscalización.

Que estando a lo expuesto, se tiene que los hechos sustanciales generadores del gasto por comisiones vinculadas con el préstamo sindicado, se produjeron en el ejercicio 1997; por consiguiente, el gasto se devengó en el citado período, por lo que debió ser deducido íntegramente en un solo ejercicio y no amortizarse durante el plazo del financiamiento como hizo la recurrente; en consecuencia, el reparo bajo examen se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Ejemplo de Costo Amortizado

Año	Concepto	Contable	Tributario	Adición (Deducción)
1	Comisión	-	150,000	
	Interes	273,708	175,000	
	TOTAL	273,708	325,000	-51,292
2	Interes	138,791	87,500	51,292

*SEGÚN EL TF EL GASTO SE DEDUCE EN UN EJERCICIO
APLICANDO EL DEVENGO JURIDICO*

Amortización de intangibles

Amortización de intangibles

Artículo 44 LIR

g) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, **el precio pagado** por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

Artículo 25 Reglamento

3. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confier

Caso práctico

La Compañía ABC adquiere al crédito un nuevo software contable en el transcurso del ejercicio 200x por un importe de S/.500,000

La Compañía inicia la utilización en el presente ejercicios de dicho intangible y decide amortizarlo en el plazo de 10 años a partir del presente ejercicio.

Al 31 de diciembre del año 200x el intangible se encuentra pendiente de pago.

¿Es correcta la amortización realizada por la Compañía?

RTF 10942 -3-2016

Que así tenemos que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago. Una interpretación literal en el sentido que el término "precio pagado" se refiere al "precio efectivamente desembolsado" o "precio cancelado", como plantea la Administración, generaría que mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguno, a pesar que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas, lo cual contraviene el principio de causalidad.

VENTA DE BIENES A PLAZO

Venta de bienes a plazo

Artículo 58.- Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

Caso práctico

Una compañía ha realizado en el 2011 la venta de un inmueble en un S/.1 millón estableciéndose que el pago se realizará en una sola cuota el 20 de diciembre del 2014.

El costo del inmueble es de S/.600 mil.

La compañía aplico el artículo 58 de la LIR difiriendo el pago del IR hasta el devengo de la cuota.

La SUNAT considera que el artículo 58 no resulta aplicable debido a que resulta necesario una pluralidad de cuotas y no en una sola cuota.

¿Qué opinan?

Caso práctico

Ejercicio 2011 Estado de GyP		S/.	Ejercicio 2011 Artículo 57 LIR		S/.
Ventas	1,000,000		Ventas	1,000,000	
Costo	-600,000		Costo	-600,000	
Utilidad contable	400,000		Utilidad contable	400,000	
			I. R. (30%)	120,000	

Ejercicio 2011 Artículo 58 LIR		S/.	Ejercicio 2014 Artículo 58 LIR		
Ventas	1,000,000		Adición		
Costo	-600,000		Vta de bn. 2011	400,000	
Utilidad contable	400,000				
Deducción	-400,000		I.R. (30%)	120,000	
I.R. (30%)	-				

RTF N° 1618-8-2015

El artículo 58 de la Ley del IR establece una excepción a lo dispuesto por el artículo 57 de la misma ley, dado que permite que los ingresos obtenidos producto de una enajenación de un bien a plazo y siempre que se cumplan con los requisitos de aquel artículo, sean imputados a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago, esto es, a un ejercicio distinto a aquel en que se devengaron, lo que se conoce como diferimiento de ingresos.

Al efecto, la palabra “cuotas” no debe ser leída de una manera que desnaturalice la finalidad de la norma, sino más bien entendiendo que dicho supuesto abarca tanto los casos en que se pacte una cuota, como cuando exista una pluralidad de cuotas.

RTF N° 1618-8-2015

En el caso bajo análisis, los ingresos por la transacción se devengaron en el ejercicio 2011, pero, dado que se pactó que el precio sería cancelado en una única cuota en el ejercicio 2014, se configura la enajenación de un bien a plazo, toda vez que la cuota pactada resulta exigible en un plazo mayor a 1 año desde la fecha de enajenación, por lo que la transacción cumple con los requisitos establecidos en el artículo 58 de la Ley del IR para su diferimiento.

TEMAS CONTROVERSIALES DEL ITAN

Impuesto temporal a los activos Netos

En relación a la base imponible del Impuesto Temporal a los Activos Netos- ITAN, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Es obligatorio o no adicionar los activos netos presentados en los Estados Financieros las provisiones que no son reconocidas por la legislación tributaria?
2. En los casos en que se haya cumplido con las disposiciones que al respecto señala la Ley del Impuesto a la Renta, ¿deben o no adicionarse las provisiones de cobranza dudosa?

INFORME 232-2009- SUNAT

Impuesto temporal a los activos Netos

ACTIVO	CONTABLE
Caja y Bancos	200
Existencias	
Costo 500	
Desvalorización <u>-100</u>	400
Activo fijo	
Costo 1,600	
Dep. Acumulada <u>-1,200</u>	400
Intangibles	300
TOTAL ACTIVO	1,300

¿El ITAN se paga sobre el activo contable o tributario?

ACTIVO	I.R.
Caja y Bancos	200
Existencias	
Costo 500	
Desvalorización <u>-</u>	500
Activo fijo	
Costo 1,000	
Dep. Acumulada <u>-800</u>	200
Intangibles	300
TOTAL ACTIVO	1,200

INFORME 232-2009- SUNAT

En ese orden de ideas, puede afirmarse que la base imponible del ITAN equivale al valor de los activos netos consignados en el balance general más el valor de las depreciación y amortizaciones ambos calculados de acuerdo con las normas y principios contables menos el valor de las depreciaciones y amortizaciones calculas de según la legislación del Impuesto a la Renta.

Por consiguiente para determinar la base imponible del ITAN no deberá adicionarse al monto de los activos netos consignados en el balance general al cierre del ejercicio el valor de las provisiones que no son admitidas por la legislación del Impuesto a la Renta.

Impuesto temporal a los activos Netos

TOTAL ACTIVO CONTABLE	1,300
Mas:	
Dep. acumulada contable	1,200
Menos:	
Dep. acumulada tributaria	-800
BASE IMPONIBLE	1,700

INFORME 232-2009- SUNAT

GASTOS DE EXPANSIÓN DE ACTIVIDADES

Gastos de expansión

Costo computable

Costo de adquisición

Costo de producción o construcción

Valor de ingreso al patrimonio

“En ningún caso los intereses formarán parte del **costo computable**”

Inciso g) del artículo 37 de la LIR

Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

¿Qué se entiende por expansión de actividades ?

Jurisprudencia

RTF N° No. 9518-2-2004,

En el caso de la administración de base de datos (sobre hidrocarburos) por parte del recurrente, no existía una actividad diferente a la que se venía realizando (vinculada a la exploración y explotación de hidrocarburos) y, por tanto, no había una expansión de actividades.

RTF No. 4971-1-2006

se señaló que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del IR permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o pre-operativos vinculados con la expansión de actividades de las empresas, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio, los cuales resultan necesarios para determinar si la inversión será adecuada o favorable para sus intereses, pero no condiciona tal deducción a la efectiva generación de ingresos, pues lo relevante es su potencialidad para generar beneficios futuros en el entendido que la inversión puede no ser exitosa.

Jurisprudencia

RTF N° No. 19983-9-2012 ,

El Tribunal Fiscal ha concluido que el préstamo obtenido para la construcción de un hotel constituida un gasto deducible para efectos del IR pues se encontraba vinculado con el inicio o explotación de una nueva línea de negocio, de conformidad con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37 de la Ley del IR.

Jurisprudencia

RTF N° No. 00591-4-2008

El Tribunal consideró que los desembolsos vinculados al desarrollo de un nuevo proyecto califican como gastos pre-operativos para la expansión de actividades, así se trate de la misma actividad. En efecto, en este caso, el Tribunal analizó los desembolsos incurridos por una compañía constructora con ocasión de la elaboración de una propuesta formal para la participación en una licitación de un proyecto de construcción, así como los desembolsos por concepto de abogados, arquitectos, investigaciones de mercado y movilidad vinculados a tales proyectos.

RTF N° No. 00591-4-2008

El Tribunal Fiscal concluyó que los desembolsos por estudios y proyectos, incurridos por SEPAPAL, vinculados a nuevas fuentes de agua o a sistemas de recolección de aguas, calificaban como gastos que debían diferirse al beneficiar a ejercicios futuros y deducirse recién cuando se produzcan tales beneficios.

Informe 173-2016-SUNAT

Así pues, se puede afirmar que, en relación con la aplicación del inciso g) del artículo 37° de la LIR, e inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, tratándose de una empresa inmobiliaria cuyo giro de negocio consiste en la venta al público de bienes inmuebles futuros y que tiene en cartera más de un proyecto:

a) Los gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de los proyectos cuya construcción aún no ha sido terminada (y por tanto, aún no se ha devengado ingresos gravados con el impuesto a la renta) califican como gastos preoperativos por expansión de actividades.

Expansión de actividades

Opiniones poco claras del TF

¿Que hacer?

TEMAS CONTROVERSIALES DE LEASING

Caso práctico

La Compañía XYZ ha firmado con IBM del Perú un contrato de arrendamiento operativo por alquiler de equipos de computo por un plazo de 2 años estableciéndose una opción de compra de S/.1.

Las cuotas (24 cuotas mensuales) equivalen al valor razonable de los activos. La Compañía ha considerado como gasto deducible las cuotas de arrendamiento.

La SUNAT considera que este contrato califica como un contrato de arrendamiento financiero por lo que no puede deducirse las cuotas de leasing si no mas bien el gasto por depreciación.

¿Qué opinan?

RTF 15502-10-2011

.....de conformidad con los parámetros establecidos en la NIC 17 los bienes dados en leasing debían ser considerados como activo fijo de la recurrente, por lo que no correspondía que efectuara la deducción de las cuotas de arrendamiento para fines tributario, dado que no existía norma alguna que exigiera o permitiera otorgar a esa operación, un tratamiento distinto al que poseía para efecto contable

ACTIVO FIJO

Caso práctico

Costos posteriores

La Compañía XYZ realizó una serie de desembolsos con la finalidad de la implementación del sistema de protección de buques e instalaciones portuarias considerando dichos desembolsos como gasto.

La SUNAT sostiene que existe una relación directa entre el incremento de seguridad y beneficios económicos futuros, toda vez que los costos económicos potenciales de no mejorar la seguridad serían altos debido a la interrupción en el comercio mundial y al costo de las medidas de seguridad de emergencia y Terminal Portuario del Callao sería calificado como “puerto seguro”, incrementándose el transporte marítimo hacia dicho puerto.

Por lo que considera que califica como una mejora de carácter permanente?.

¿Qué opinan?

RTF 8928-1-2015

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra el reparo a los gastos efectuados por concepto de implementación del Código Internacional para la Protección de los Buques e Instalaciones Portuarias - PBIP, al considerarlos mejoras de carácter permanente que debían formar parte del costo del activo fijo, así como se deja sin efecto dicho valor, dado que la Administración no ha acreditado de forma fehaciente que los desembolsos reparados cumplen con los requisitos exigidos por la NIC 16 para ser considerados como mejoras activables, máxime si no se ha señalado cuál es el estándar originalmente proyectado del activo y cómo se ha determinado que los referidos gastos han incrementado la vida útil del mismo, y por tanto, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado en los términos formulados por aquélla.



PwC

Caso práctico

Calificación de bienes como edificios y construcciones

La compañía ABC a calificado los “galpones” como edificios y construcciones estimando una vida útil de 8 años determinando para fines tributarios una tasa de depreciación de 10%.

La SUNAT considera que la tasa aplicables es del 3% al haberse calificado como edificación y construcción sin interesar los materiales de construcción.

¿Qué opinan?

Caso práctico

RTF 7724-2-2005

El Tribunal Fiscal considera que como los galpones están hechos en forma predominante de palos de eucaliptos que serían empleados en sus estructuras y de mantas que cumplirían la función de muro, ninguno de los bienes mencionados podría calificarse como edificios o construcciones.

El Tribunal concluye que resulta pertinente calificarlos como “Otros bienes del Activo”, por lo que procede aplicar la tasa del 10%.