

## EXPERIENCIA PERUANA SOBRE LAS REVELACIONES DE POSICIONES FISCALES INCIERTAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Área de investigación: Contabilidad, costos, auditoría, contribuciones y tributación.

### **Catya Evelyn Vásquez Tarazona**

Facultad Ciencias Contables  
Universidad Nacional Mayor de San Marcos  
Perú  
catyavasquez@gmail.com

### **Fredy Richard Llaque Sánchez**

Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas  
Universidad de Lima  
Perú  
fllaque@yahoo.com / fllaque@gmail.com

### **Víctor Ricardo Masuda Toyofuku**

Facultad Ciencias Contables  
Universidad Nacional Mayor de San Marcos  
Perú  
vmasudat@unmsm.edu.pe

**Octubre 9, 10 y 11 de 2019**

Ciudad Universitaria | Ciudad de México



## EXPERIENCIA PERUANA SOBRE LAS REVELACIONES DE POSICIONES FISCALES INCIERTAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS



### Resumen

Las empresas, a fin de maximizar su valor usan diversas estrategias de optimización tributaria que generan ahorros fiscales que se traducen en un mejor resultado financiero. Dado este impacto directo en la recaudación de impuestos, las Administraciones Tributarias suelen enfrentarse a las mismas usando diversos instrumentos entre los que se cuentan las auditorías tributarias, que en ocasiones develan importantes contingencias tributarias que pueden afectar significativamente a las empresas.

En atención a lo anterior, los reguladores de mercados de valores y otros *stakeholders* de las empresas, han venido presionando hacia una mayor transparencia sobre la posición fiscal de las empresas, tanto los emisores de las US-GAAP como los de las NIIF han reaccionado antes esta necesidad emitiendo normas a fin de lograr esta mayor transparencia.

El presente trabajo presenta, a partir de la revisión de los Estados Financieros de las empresas públicas peruanas correspondiente al periodo fiscal 2018 y de un análisis documental de la normativa internacional y nacional aplicable y del análisis, el grado de cumplimiento de la obligación de comunicar y reconocer en los Estados Financieros contingencias tributarias y posiciones fiscales inciertas por parte de las Empresas Públicas peruanas. El trabajo incluyó la ejecución de entrevistas semi estructuradas a expertos públicos y privados.

Los resultados de la investigación realizada mostraron que en el Perú las empresas públicas no cumplen en su totalidad lo establecido en la NIC 1, NIC 12, NIC 37 o lo establecido en la FIN 48 con respecto a sus obligaciones de medición y revelación de contingencias tributarias y posiciones fiscales inciertas. Igualmente se establece la conveniencia de introducir legislación ad-hoc que permita mejorar la transparencia de la información reportada. Los hallazgos encontrados deben servir de



base para estudios más específicos que permita a los responsables del tema evaluar alternativas de tratamiento que logren un mayor cumplimiento.

**Palabras clave:** NIIF, posiciones fiscales inciertas, impuesto a la renta, planeamiento tributario agresivo.

### Introducción

Las empresas locales o multinacionales tienen en común la búsqueda de la maximización de las ganancias totales. En tanto el Impuesto a la Renta es considerado un *gasto más*, estrategias de optimización y/o minimización de impuestos son implementadas con la finalidad de reducir la carga tributaria y generar un excedente que contribuya a la utilidad global de la empresa (o grupo empresarial).

Uno de los temas que es señalado como crítico, en reputada literatura especializada, es que estos ahorros tributarios se suelen obtener aprovechando la opacidad de los países y la existencia de regímenes tributarios que, con objetivos de política fiscal diferentes a la recaudación, proporcionan ventajas tributarias a los contribuyentes.

Tal como lo señala Bai, Y., Lobo, G. J., y Zhao, Y. en su documento denominado Reputation and Corporate Tax Planning: A Moral Licensing View (Bai, 2019)

Los países han reaccionado ante esta situación a través de un esfuerzo coordinado hacia una mayor transparencia<sup>1</sup>. El trabajo de la OCDE en el Foro Global, el Foro de Practicas Tributarias Nocivas<sup>2</sup> y los grupos de trabajo que sacaron adelante la Iniciativa BEPS, son una muestra del interés que existe en el tema de la transparencia de las empresas.

A nivel de los reguladores de los mercados de valores, la preocupación por una mayor transparencia se encuentra impulsada por el impacto que puede generar en los mercados la configuración de una contingencia tributaria, riesgo que es más alto en el caso de aquellas

<sup>1</sup> Muchos países, entre los que se encuentra el Perú, se han adherido al Marco Inclusivo y han suscrito su compromiso de intercambiar en el corto plazo de manera automática información financiera y los *Reportes País por País*.

<sup>2</sup> Que ha promovido el análisis de los regímenes tributarios vigentes en sus países participantes y que implica no solo transparentar los Regímenes Tributarios existentes en cada país si no el intercambio espontaneo de *Tax Rullings* a fin de permitir a las Administraciones Tributarias contar con más información a fin de analizar mejor las transacciones de los contribuyentes.



empresas que están inmersas en complejas estructuras de planeamiento tributario, debido a que en esos casos las acotaciones de los fiscos pueden un fuerte impacto económico y financiero en las empresas.

El presente trabajo está orientado a establecer: 1) Situaciones en las que corresponde el uso de la FASB 109, la FIN 48 y la CINIIF 23 en el país; 2) La conveniencia de incorporar normas de declaración obligatoria sobre sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; 3) El estado de cumplimiento de las revelaciones de posiciones fiscales inciertas de las empresas que reportan información a la SMV en el ejercicio 2018.

Para lograr los objetivos se ha procedido a hacer una revisión de la normativa aplicable en el país tanto contable como tributaria; se ha estudiado los avances realizados por países y organismos internacionales con respecto a la emisión de normas de declaración forzosa o voluntaria; también se ha realizado el análisis de los Estados Financieros de las empresas que han reportado al regulador peruano de mercado de valores sus operaciones del año 2018; y finalmente se han realizado entrevistas semi estructuradas a expertos del sector público peruano (06) y empresas Auditoras y Consultoras (06) que están involucrados con los temas contables y tributarios.

### Naturaleza del problema

El buen funcionamiento de los mercados mundiales requiere que las empresas utilicen estándares contables de alta calidad y cumplan con la revelación adecuada de su situación económica y financiera. Los pasivos tributarios por el impuesto a la renta son, en muchos casos, un elemento importante en las empresas, una subestimación de los mismos puede generar costosas contingencias con la autoridad fiscal que, en casos extremos, podrían poner en riesgo la capacidad de la empresa de ser una empresa en marcha.

Queda claro que una revelación incorrecta de los mismos puede afectar el proceso decisorio de los Stakeholders, entre los cuales se encuentra el Fisco, generando impactos no deseados en el funcionamiento de los mercados. Dado estos impactos tan significativos, las empresas deben ser muy cuidadosas en el proceso de estimar y revelar sus pasivos reales y contingentes con respecto al Impuesto a la Renta.





Emisores de normas fiscales, organismos reguladores de mercados financieros y autoridades fiscales han identificado el tema de la falta de transparencia de información como un problema que debe ser administrado, desde diversos ángulos han venido presionando hacia una mayor transparencia.

Así, en aras de la transparencia en el año 2003 el Banco Interamericano de Desarrollo (DESARROLLO, 2019) ha elaborado el documento Convergencia con las Normas Internacionales de Normas Contables Internacionales para la Información Financiera. Fondo Multilateral de Inversiones (TC-02-01-10-0).

Y también el mencionado Banco en el año 2004 elaboró (DESARROLLO, <http://www.iadb.org>, 2019), el documento Información Financiera y Normas Internacionales de Auditoría. Fondo Multilateral de Inversiones.

Del mismo modo, Wai Fong Chua and Stephen L. Taylor (Wai FongChua and Stephen L.Taylorb, 2019), en su documento denominado The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion, llegan a la conclusión de que la difusión generalizada hoy en día de las NIIF puede, en el mejor de los casos, explicarse solo como un fenómeno económicamente racional.

Por otro lado, (Flagmeier, Vanessa, Müller, Jens and Sureth-Sloane, Carenen, 2019) su documento denominado señala que sus hallazgos indican que las empresas evalúan los beneficios de proporcionar la información favorable de GAAP ETR es mayor que los costos relacionados.

De igual forma, Beatriz García Osma en su documento denominado Paradigmática utilidad ante la heterogeneidad de usuarios y necesidades de información (BEATRIZ, 2019), en el estudio realizado revisa el proceso de armonización contable del Perú, iniciado en 1998 hacia las NIIFS, y evalúa el impacto de la SUNAT, la SMV y la Ley 29720 en este proceso.

Y también LLaque Sánchez, Fredy en su artículo denominado la aplicación de las NIIF full en la determinación del impuesto a la renta empresarial: el caso peruano, (LLAQUE SANCHEZ, 2019) analiza el impacto que la adopción por primera vez de las NIIF Full tuvo en el



grupo de empresas obligadas a reportar a la Superintendencia de Mercados de Valores.



Asimismo, Raúl Sicilia y Ana Guadalupe Lozano Larios (Raúl Sicilia y Ana Guadalupe Lozano Larios, 2019), en su documento denominado FIN 48, Determinación de las posiciones fiscales inciertas: impacto en precios de transferencia (parte I), señalan que, en cuanto a las repercusiones en precios de transferencia, es importante considerar la alternativa de utilizar varios métodos, y/o de igual manera, varios indicadores de rentabilidad, en el análisis de las transacciones intercompañía.

La investigación, en esta línea, busca establecer si en el Perú el tema ha sido atendido de manera adecuada y si se cumplen con las obligaciones de revelación, al menos en las empresas públicas obligadas a reportar información financiera al regulador de mercado de valores.

### Marco legal peruano

En nuestro país, la comunidad académica, los fueros gubernamentales, los colegios de contadores y a los principales entes reguladores tales como: SBS, SMV y SUNAT; así como gran parte de los *stakeholders* considera que es una decisión correcta que las empresas avancen hacia la adopción completa y sin reservas de las NIIF.

En 1994 el Consejo Normativo de Contabilidad en el Perú se sumó a la tendencia mundial de lograr un proceso de armonización contable que permitiera la aplicación de estándares internacionales que mejoren la comparabilidad y calidad de la información financiera; sin embargo, el mayor impulso hacia el uso de las normas del IASB se produjo en el año 1997, fecha a partir de la cual se empezó a promulgar normas que han impulsado la adopción de las NIIF como set al cual armonizar la práctica contable peruana.

Así la Ley 26887 - Ley General de Sociedades<sup>3</sup> dispuso:

3 Esta norma incluyó disposiciones referidas a exigencias sobre la contabilidad de los negocios, así en el Art. N° 223- Preparación y presentación de estados financieros, se dispone: Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.



ART. 175.—*Información fidedigna. El directorio debe proporcionar a los accionistas y al público las informaciones suficientes, fidedignas y oportunas que la ley determine respecto de la situación legal, económica y financiera de la sociedad.*

ART. 223.—*Preparación y presentación de estados financieros. Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.*

Con respecto a éste último artículo, en 1998 el Consejo Normativo de Contabilidad, a través de la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad (en adelante RCNC) 013-98-EF/93.01, dispuso lo siguiente:

ART. 1º.—*Precisar que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el texto del artículo 223 de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (Nics), oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por organismos de supervisión y control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las normas internacionales de contabilidad.*

ART. 2º.—*Precisar que por excepción y en aquellas circunstancias que determinados procedimientos operativos contables no estén normados por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), supletoriamente, se podrá emplear los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP).*

En el año 2006, se promulgó la Ley N° 28708 - Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad (LGSNC), cuyo objetivo fue establecer el marco legal para dictar y aprobar normas y procedimientos que permitan armonizar la información contable de las entidades del sector público y del sector privado, así como, para elaborar las cuentas nacionales, la Cuenta General de la República, las cuentas fiscales y efectuar el planeamiento que corresponda.





En nuestro país<sup>4</sup> las normas contables son oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad y son publicadas en el sitio web del Ministerio de Economía y Finanzas.

### La NIC 1, NIC 12 y NIC 37, provisión de contingencias tributarias y la estimación de las posiciones fiscales inciertas

En su documento Blouin y Robinson (BLOUIN, 2019) señalaron que la evidencia académica sugiere que la FIN 48 aumentó la cantidad de información con respecto a UTB5 disposición de los inversores, mejoró la comparabilidad de los saldos de UTB, y mejoró la consistencia de las prácticas de contabilidad de UTB.

La complejidad de las operaciones de las grandes y los escándalos mediáticos de los últimos años respecto a transacciones que estas ejecutan y que han generado controversias materiales con la autoridad tributaria (IRS) explica por qué en este país se tomó la decisión de revelación obligatoria de los pasivos tributarios para lo cual se emitió la FASB<sup>6</sup> 109<sup>7</sup> y, posteriormente la FIN 48<sup>8</sup>.

Si bien en su momento estas normas fueron cuestionadas<sup>9</sup>, no puede negarse que es razonable exigirles a las empresas realizar una provisión cuando estas hayan adoptado, en la liquidación del impuesto a la renta, criterios o interpretaciones que probablemente no sean aceptados durante una acción de control profunda por parte de la autoridad tributaria.

Para los países que han adoptado las NIIF como sus PCGA, como es el caso de Perú<sup>10</sup>, son de aplicación, entre otras, las NIC 1, 2 y 37, así

<sup>4</sup> En base a lo dispuesto por el artículo 10° de la LGSNC, que establece que el CNC tiene entre sus atribuciones emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado.

<sup>5</sup> UTB: *unrecognized tax benefit*

<sup>6</sup> El *Financial Accounting Standards Board* (FASB) es, desde 1973, el organismo privado emisor de las normas y principios contables americanos (US GAAP)

<sup>7</sup> *Statement of Financial Accounting Standards 109 Accounting for Income Taxes.*

<sup>8</sup> FASB Interpretation 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes Ver: [https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true)

<sup>9</sup> Sobre este tema se discutió bastante, incluso sobre las complicaciones que puede generar hacer pública una información como esta, sin perjuicio de ellas, los emisores de las FAS entendieron que debería prevalecer el interés de los terceros, incluyendo en este grupo a los prestamistas y accionistas.

<sup>10</sup> En Perú las NIC/NIIF son de forzoso cumplimiento de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General de Sociedades y en la Ley del Sistema Nacional de Contabilidad. Ver <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones>





como la CINIIF 23<sup>11</sup>. Estas normas desarrollan el marco contable del que se derivan las exigencias de reconocimiento, valoración y revelación de pasivos tributarios.

En la *NIC 1: Presentación de estados financieros*, se establece la importancia de que la empresa refleje y revele adecuadamente sus activos y pasivos. La norma tiene catorce referencias con respecto al tema impositivo<sup>12</sup>.

La *NIC 12: Impuesto a las ganancias*, como se recuerda, trata la contabilización de impuestos a la utilidad, esta norma define “impuestos a la utilidad” como todos los impuestos domésticos y foráneos que se basan en las utilidades gravables. La norma especifica los requerimientos para los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes, y señala que la entidad debe utilizar sus requerimientos sobre la base de las leyes fiscales aplicables a cada país.

Por otro lado, la *NIC 37: Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*, genera la obligación de las empresas de utilizar: “bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente”.

Todo el desarrollo anterior, fuerza a un adecuado proceso de reconocimiento, medición y revelación de los pasivos impositivos. Sin embargo, hasta la emisión de la *CINIIF 23: La incertidumbre frente a los*

<sup>11</sup> Debemos recordar que la CINIIF 23, nace del programa de trabajo conjunto de los emisores de los FASB y el IASB los que incluyeron la contabilidad de los impuestos directos como uno de los temas a trabajar a fin de avanzar en la convergencia de las normas emitidas por ambos entes y crearon este proyecto con la finalidad de reducir las diferencias entre ambos sets de normas. El trabajo conjunto entre el IASB y el IFAC sobre el tema del impuesto a la renta concluyó en junio del 2017 con la publicación por parte del IASB de la *IFRIC 23: Uncertainty over Income Tax Treatments*.

<sup>12</sup> En IASB (2017, p. A857) párrafo 54 se señala: Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

(...)

(n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 impuesto a las ganancias;

(o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;

(...).

Por su parte, en IASB (2017, p. A864), párrafo 82, se consigna:

Además de las partidas requeridas por otras NIIF, la sección del resultado del período o el estado del resultado del período incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el período

(...).

(d) gasto por impuestos;

(...).

*tratamientos del impuesto a las ganancias*, los países que utilizaban las NIIF no tenían una norma propia.



En el caso del Perú, cuyo marco legal referencia a la aplicación supletoria de las USGAAP, se entiende que las empresas peruanas han estado obligadas a develar en sus estados financieros este tipo de contingencias usando la FIN 48, y, desde enero de 2019 la CINIIF 23. La CINIIF 23, párr. 3 lit. c, cuando desarrolla lo que es un “tratamiento impositivo incierto”, señala:

Es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal. Por ejemplo, la decisión de una entidad de no presentar la declaración del impuesto a las ganancias en una jurisdicción fiscal, o no incluir un ingreso concreto en la ganancia fiscal, es un tratamiento impositivo incierto si su aceptabilidad es incierta según la legislación fiscal.

La norma contable reconoce que “una disputa o inspección de un tratamiento impositivo concreto por parte de la autoridad fiscal puede afectar la contabilización de una entidad del activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes” (IASB 2017b, p. 1; CINIIF 23, párr. 2). Ante estas situaciones, la interpretación busca aclarar cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias.

### **La acción 12 de BEPS: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**

En el documento final de BEPS sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015 (OCDE, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>, 2019), se concluyó en que uno de los principales retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias de cualquier país es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva.

En ese sentido, la OCDE desarrolló varios estudios anteriores tales como:



Study into the Role of Tax Intermediaries. OCDE, París (Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales). (OCDE, 2019)



Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, OCDE, París. (OCDE, [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf), 2019)

El equipo de trabajo considero que el acceso oportuno a este tipo de información permite que los responsables de política fiscal respondan con prontitud a eventuales riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicable.

El documento presenta una serie de recomendaciones de cómo diseñar un sistema que cumpla con las expectativas de obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación tributaria potencialmente agresivas o abusivas y los usuarios de las mismas.

La acción reconoce que los países pueden decidir libremente si introducir o no regímenes de declaración obligatoria, en caso la decisión sea positiva el informe recomienda un diseño que equilibre la necesidad que tiene el país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes.

A la fecha en nuestro país no se tiene una normativa que genera la obligación de los contribuyentes de informar sus planeamientos tributarios agresivos.

## Resultados

El trabajo estuvo orientado a establecer:

- Situaciones en las que corresponde el uso de la FASB 109 y la FIN 48 en el país
- Conveniencia de incorporar normas de declaración obligatoria sobre sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
- Estado de cumplimiento de las revelaciones de posiciones fiscales inciertas de las empresas que reportan información a la SMV

A continuación, se muestran los resultados encontrados:



## Situaciones en las que corresponde el uso de la FASB 109 y la FIN 48 en el país



De la revisión de los diversos documentos consultados y de los resultados de las entrevistas realizadas a los expertos, se han encontrado una serie de situaciones, que se describen a continuación, que entre otras pueden generar la obligación de evaluar y reportar situaciones fiscales inciertas por las posibles divergencias de interpretación que pueden generarse entre los contribuyentes y la Administración Tributaria:

- La utilización de plataformas ubicadas en “la nube” a fin de vender productos digitales sin afectarse al IGV y/o al Impuesto a la Renta.
- El uso de instrumentos financieros híbridos y de entidades híbridas.
- Utilización de regímenes fiscales perniciosos existentes en muchos países a fin de reducir y/o eliminar la renta imponible vía el traslado de beneficios
- Operaciones utilizando los beneficios de los CDIs (treaty shopping).
- Evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente.
- Deducibilidad de regalías, intereses y otros conceptos pagados
- Valor y la deducibilidad de los servicios intragrupo
- Ajustes al valor de los bienes y servicios por aplicación de la metodología de precios de transferencia.
- Ajustes de comparabilidad utilizados en Precios de Transferencia.
- Cuestiones sobre acreditación de Funciones, Activos y Riesgos identificados y sobre el período multianual utilizado para establecer el rango Inter cuartil.

Se esperaría que las grandes empresas, las que normalmente realizan estas transacciones, son proclives a generar contingencias tributarias con respecto a estos temas, por lo que el análisis de estos temas debe ser prioritario por parte de los responsables de la formulación de los estados financieros.

## Conveniencia de incorporar normas de declaración obligatoria sobre sus mecanismos de planificación fiscal agresiva



En este punto, se procedió a preguntar a los expertos locales, cuál sería su opinión respecto a los eventuales cuestionamientos que podrían presentarse en la adopción de una norma de este tipo, para ello se les planteó las siguientes preguntas:

- a) *¿Pueden los contribuyentes afirmar que una norma que los obligue a declarar sus planeamientos tributarios agresivos viola algún derecho del contribuyente?*

Los expertos consideran que no podría argumentarse la violación de algún derecho y que ésta pretensión sería rechazada por la obligación de contribuir al sostenimiento del estado en la evaluación de un cuestionamiento de este tipo.

- b) *¿Pueden los intermediarios tributarios –contadores- argumentar que develar esta información viola el secreto profesional?*

Los expertos señalaron que los límites del secreto profesional no se encuentran totalmente esclarecidos en el país y el código de Ética de los contadores, que acoge las buenas prácticas del IFAC actualmente vigente<sup>13</sup>, no fluiría que hubiera un conflicto ético vinculado a este tema, además del análisis de la jurisprudencia peruana sobre la materia lo más probable es que no pudiera obtenerse un pronunciamiento a favor de que se está violando el secreto profesional.

- c) *¿Es conveniente introducir una medida de este tipo?*

Los expertos consultados son de la opinión que la aceptación social no necesariamente sería alta, pero por los fines perseguidos con una norma de este tipo, y la experiencia internacional sería factible que se introduzca una norma que disponga la revelación de éstos planeamientos.

- d) *¿Pueden operar de manera complementaria una Norma Contable de Posiciones Fiscales Inciertas (FIN 48 ó CINIIF 23) y una Norma de Revelación Obligatoria de Planeamientos Tributarios Agresivos (PTA)?*



Los entrevistados consideran que las dos normas no son optativas si no que son complementarias y que sería conveniente que ambas funcionen en simultáneo, para los fines fiscales y de transparencia de mercado, la operación simultánea.

**Estado de cumplimiento de las revelaciones de posiciones fiscales inciertas de las empresas que reportan información a la SMV.**

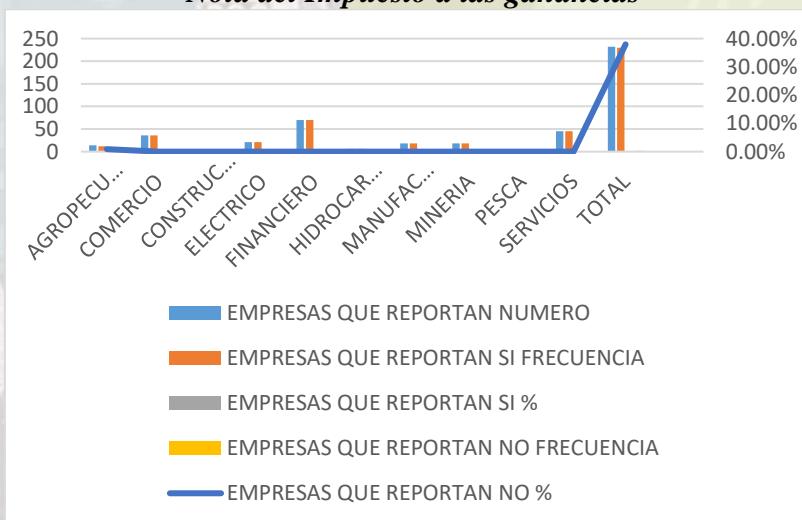
A efectos de este punto se ha revisado y evaluado la información de las doscientas treinta y dos (232) empresas que reportaron información financiera al 31 de diciembre del 2018 a la SMV - Perú cuyos resultados se describen en los párrafos siguientes.

Tal cual se ha señalado anteriormente existe un grupo de empresas que, a la fecha, en atención a la regulación principal y secundaria vigente debieran haber realizado la transición hacia las NIIF Full y que se encuentran bajo supervisión directa de la SMV.

A mayo de 2019 en la página web de la citada entidad encontramos doscientas treinta y dos (232) empresas que reportaron su información financiera correspondiente al año 2018. En este grupo se ha analizado las revelaciones asociadas a su posición tributaria, los resultados encontrados son los siguientes:



**Figura 1**  
**Nota del Impuesto a las ganancias**



Fuente: EEFF reportados a la SMV 2018 – Elaboración propia

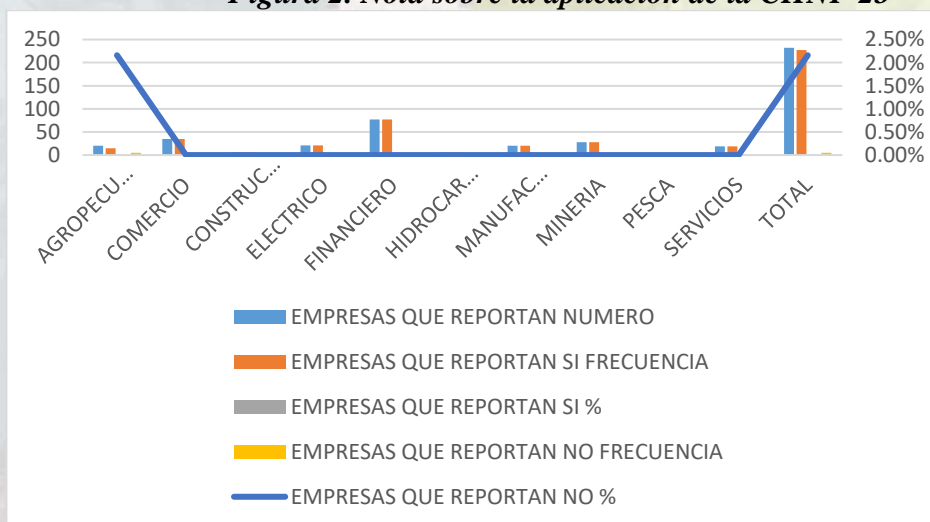
**Tabla 1**  
**Nota del impuesto a las ganancias**

SECTOR ECONOMICO	EMPRESAS QUE REPORTAN				
	NUMERO	SI		NO	
		FRECUENCIA	%	FRECUENCIA	%
AGROPECUARIO	20	18	7.76%	2	0.86%
COMERCIO	35	35	15.09%	0	0.00%
CONSTRUCCION	6	6	2.59%	0	0.00%
ELECTRICO	21	21	9.05%	0	0.00%
FINANCIERO	77	77	33.19%	0	0.00%
HIDROCARBUROS	5	5	2.16%	0	0.00%
MANUFACTURA	20	20	8.62%	0	0.00%
MINERIA	28	28	12.07%	0	0.00%
PESCA	1	1	0.43%	0	0.00%
SERVICIOS	19	19	8.19%	0	0.00%
<b>TOTAL</b>	<b>232</b>	<b>230</b>	<b>99.14%</b>	<b>2</b>	<b>0.86%</b>

Fuente: EEFF reportados a la SMV 2018 – Elaboración propia

En la evaluación realizada se observó de las 232 empresas que presentaron Estados Financieros auditados a la SMV, el 99.14% incluyó en los mismos una nota sobre su Situación Tributaria, sin embargo, no prevén contingencias tributarias materiales y las que reportan (o prevén) contingencias tributarias señalan que estas están referidas a cambios en la tasa del Impuesto a la Renta, Dividendos y por los resultados de fiscalizaciones anteriores en los que tuvieron discrepancias con la Administración Tributaria SUNAT.

**Figura 2. Nota sobre la aplicación de la CIINF 23**



Fuente: EEFF reportados a la SMV 2018 – Elaboración propia



Tabla 2.

## Nota sobre la aplicación de la CIINF 23

SECTOR ECONOMICO	EMPRESAS QUE REPORTAN				
	NUMERO	SI		NO	
		FRECUENCIA	%	FRECUENCIA	%
AGROPECUARIO	20	19	8.19%	1	0.43%
COMERCIO	35	35	15.09%	0	0.00%
CONSTRUCCION	6	6	2.59%	0	0.00%
ELECTRICO	21	21	9.05%	0	0.00%
FINANCIERO	77	77	33.19%	0	0.00%
HIDROCARBUROS	5	5	2.16%	0	0.00%
MANUFACTURA	20	20	8.62%	0	0.00%
MINERIA	28	28	12.07%	0	0.00%
PESCA	1	1	0.43%	0	0.00%
SERVICIOS	19	19	8.19%	0	0.00%
<b>TOTAL</b>	<b>232</b>	<b>231</b>	<b>99.57%</b>	<b>1</b>	<b>0.43%</b>

Fuente: EEFF reportados a la SMV 2018 – Elaboración propia

De las 232 empresas que presentaron Estados Financieros auditados a la SMV, se observó que el 99.57% incluyó en los mismos una nota sobre los requerimientos de revelación de la CINIIF 23, indicando que aplicarán para los EEFF que serán presentados por el ejercicio 2019. En esta situación se tiene que los *stakeholders* no pueden conocer el impacto que las contingencias tributarias podrían tener en los resultados de la compañía, y cuáles son los años sujetos a revisión y el tipo de contingencia que prevén.

Figura 3

## Nota sobre contingencias



Fuente: EEFF reportados a la SMV 2018 – Elaboración propia





**Tabla 3**  
**Nota sobre contingencias**

SECTOR ECONOMICO	NUMERO	EMPRESAS QUE REPORTAN			
		SI		NO	
		FRECUENCIA	%	FRECUENCIA	%
AGROPECUARIO	20	15	6.47%	5	2.16%
COMERCIO	35	35	15.09%	0	0.00%
CONSTRUCCION	6	6	2.59%	0	0.00%
ELECTRICO	21	21	9.05%	0	0.00%
FINANCIERO	77	77	33.19%	0	0.00%
HIDROCARBUROS	5	5	2.16%	0	0.00%
MANUFACTURA	20	20	8.62%	0	0.00%
MINERIA	28	28	12.07%	0	0.00%
PESCA	1	1	0.43%	0	0.00%
SERVICIOS	19	19	8.19%	0	0.00%
<b>TOTAL</b>	<b>232</b>	<b>227</b>	<b>97.84%</b>	<b>5</b>	<b>2.16%</b>

Fuente: EEFF reportados a la SMV 2018 – Elaboración propia

En la evaluación realizada se observó que de las 232 empresas que presentaron Estados Financieros auditados a la SMV, el 97.84%, no prevén contingencias tributarias materiales y las que reportan (o prevén) contingencias tributarias señalan que estas están referidas a cambios en la tasa del Impuesto a la Renta, Dividendos, por los resultados de fiscalizaciones anteriores en los que tuvieron discrepancias con la Administración Tributaria SUNAT, así como litigios mantenidos por la empresa.

La mayoría de las empresas consigna cuales los períodos tributarios abiertos a fiscalización, pero señalan que opinión de la gerencia y sus asesores no surgirán pasivos de importancia. Sin embargo, las compañías no reportan el tipo de evento que genera esta situación, o si está referida a una posición fiscal incierta. Algunas compañías que reportan a la SMV forman parte de Grupos de Empresas Multinacionales cuyas estructuras de operación y/o negocios han sido cuestionados en otros países, por lo que se podría esperar que debieran haber realizado provisiones por algún concepto.

Tal cual se aprecia no existe un cumplimiento completo de parte de las empresas públicas peruanas de cumplir con la obligación de reportar su situación tributaria de manera clara y lo suficientemente detallada para que los *stakeholders* puedan formarse una opinión correcta de su situación fiscal.



## Conclusiones



Se ha encontrado una serie de Situaciones en las que corresponde el uso de la FASB 109, la FIN 48 y la CINIIF 23 en el país. Estas transacciones que pueden realizar los contribuyentes pueden ser posteriormente objetadas por la Administración Tributaria y generar así posiciones fiscales inciertas.

Con respecto a la conveniencia de incorporar normas de declaración obligatoria sobre sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, la investigación arrojó que existe amplio consenso en que una normativa de revelamiento forzoso de planeamiento tributario complementa muy bien con la FIN 48 o la CINIIF 23. Los expertos también consideran por mayoría, que ayudaría a reforzar el logro de los objetivos que buscan estas normas: Reducir el planeamiento tributario agresivo y mejorar la transparencia del mercado. Los resultados muestran que técnicamente es posible introducir una norma de este tipo en el país y que sus beneficios superarían los costos de su implementación.

Con respecto a la conveniencia de incorporar normas de declaración obligatoria sobre sus mecanismos de planificación fiscal agresiva Los resultados del análisis de las empresas que están obligadas a presentar información financiera a la SMV del ejercicio 2018 se observó cumplimiento parcial de las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 1, 12 y 37.

## Recomendaciones

Las empresas peruanas debieron haber utilizado la FIN 48 a efectos de evaluar sus posiciones fiscales inciertas, ya que, éste incumplimiento pone en riesgo la transparencia del mercado. A pesar de lo anterior no se han encontrado referencias a estos temas en los EEFF evaluados del año 2018 de análisis sobre los temas identificados como “controversiales”.

La situación que es extraña considerando que la mayoría de estas empresas cuyos EEFF han sido revisados forman parte de conglomerados internacionales que son proclives a ejecutar planeamientos tributarios que incluyen estas prácticas. Se recomienda en este sentido que las firmas auditoras deberían ser más exigentes en la revisión de la aplicación de las normas de reconocimiento y

medición de la NIC 1, 12, 37, la FIN 48 y la CINIIF 23 en cuanto corresponda.



Los intereses del Fisco y las necesidades de transparencia del mercado requieren la adopción de medidas concretas a fin de administrar la problemática que se intenta corregir con la CINIIF23 y las recomendaciones de la OCDE. En ese sentido, los resultados de la presente investigación pueden servir de punto de partida para una investigación más específica y para una discusión más amplia sobre el tema en foros especializados.

### Bibliografía

Bai, Y. L. (15 de 03 de 2019).

<https://wwwweb.uta.edu/accounting/AccountingResearchConference/Fri%20Session%205%20-%20Bai%20UH.pdf>. Obtenido de <https://wwwweb.uta.edu/accounting/AccountingResearchConference/Fri%20Session%205%20-%20Bai%20UH.pdf>: <https://wwwweb.uta.edu/accounting/AccountingResearchConference/Fri%20Session%205%20-%20Bai%20UH.pdf>

BEATRIZ, G. (5 de marzo de 2019).

[https://www.aeca.es/old/faif/articulos/rev103\\_garcia.pdf](https://www.aeca.es/old/faif/articulos/rev103_garcia.pdf). Obtenido de [https://www.aeca.es/old/faif/articulos/rev103\\_garcia.pdf](https://www.aeca.es/old/faif/articulos/rev103_garcia.pdf): [https://www.aeca.es/old/faif/articulos/rev103\\_garcia.pdf](https://www.aeca.es/old/faif/articulos/rev103_garcia.pdf)

DESARROLLO, B. I. (25 de mayo de 2019). <http://www.iadb.org>. Obtenido de <http://www.iadb.org>: <http://www.iadb.org>

DESARROLLO, B. I. (03 de junio de 2019). <http://www.iadb.org>. Obtenido de <http://www.iadb.org>.

EY, F. (31 de Mayo de 2017). <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-12-EY.pdf>. Obtenido de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-12-EY.pdf>: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-12-EY.pdf>

Flagmeier, Vanessa, Müller, Jens and Sureth-Sloane, Carenen . (23 de abril de 2019). <https://www.econstor.eu/handle/10419/156333>. Obtenido de <https://www.econstor.eu/handle/10419/156333>: <https://www.econstor.eu/handle/10419/156333>





LLAQUE SANCHEZ, F. R. (29 de abril de 2019). [http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador\\_45f5cc9c7f804d7181136c05a78d7769](http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_45f5cc9c7f804d7181136c05a78d7769). Obtenido de [http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador\\_45f5cc9c7f804d7181136c05a78d7769](http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_45f5cc9c7f804d7181136c05a78d7769): [http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador\\_45f5cc9c7f804d7181136c05a78d7769](http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_45f5cc9c7f804d7181136c05a78d7769)

OCDE. (18 de febrero de 2019). <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

OCDE. (23 de abril de 2019). <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE. (23 de enero de 2019). [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf). Obtenido de [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf): [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf).

Raúl Sicilia y Ana Guadalupe Lozano Larios. (05 de marzo de 2019). <https://doctrina.vlex.com.mx/vid/inciertas-impacto-precios-transferencia-230986525>. Obtenido de <https://doctrina.vlex.com.mx/vid/inciertas-impacto-precios-transferencia-230986525>: <https://doctrina.vlex.com.mx/vid/inciertas-impacto-precios-transferencia-230986525>

Wai FongChua and Stephen L.Taylorb. (17 de mayo de 2019). <https://www.sciencedirect.com/>. Obtenido de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425408000938>: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425408000938>

### Páginas web

[www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)  
[www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe)



[www.sbs.gob.pe](http://www.sbs.gob.pe)  
[www.smv.gob.pe](http://www.smv.gob.pe)  
<http://www.ifrs.org/>  
<http://www.oecd.org/tax/beps/>

