

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES



Aplicación de la CINIIF 23 La incertidumbre frente a los tratamientos del Impuesto a las ganancias y su impacto en los estados financieros 2019 de empresas mineras peruanas reguladas por la Superintendencia del Mercado de Valores.

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE BACHILLER EN CONTABILIDAD

AUTORES

Moran Cokan, Ximena Lynn
Uyejara Bustamante, Annie Aimy

ASESOR

Diaz Becerra, Oscar Alfredo

2020

RESUMEN

El objetivo de este Plan de Tesis es presentar la estructura del proyecto de investigación cuyo objetivo principal es analizar el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019. Además, los objetivos específicos buscan analizar la contribución de la norma en la presentación de los estados financieros para el proceso de fiscalización tributaria; las principales operaciones en las empresas mineras peruanas que pueden generar un tratamiento impositivo incierto; y el método de medición establecido por la CINIIF 23 más utilizado por estas empresas para revelar de forma correcta las incertidumbres fiscales. Cabe indicar que los objetivos serán desarrollados en base a los estados financieros del periodo 2019 de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores, debido a que es uno de los sectores con mayor contribución fiscal en el país. Esta investigación es relevante porque permitirá a las empresas mineras peruanas identificar los riesgos tributarios que pueden generar las incertidumbres fiscales debido a las complejidades de la legislación tributaria minera. Para cumplir los objetivos planteados, el trabajo se sustenta, principalmente, en fuentes bibliográficas, entrevistas a especialistas del tema, publicaciones y artículos de revistas académicas relacionadas al tema de investigación. Por otro lado, la metodología implementada es de nivel cualitativo de tipo exploratorio y descriptivo porque se busca detallar los impactos de la norma y demostrar las hipótesis planteadas.

ABSTRACT

The objective of this Thesis Plan is to present the structure of the research project whose main objective is to analyze the impact of the application of IFRIC 23 "Uncertainty over Income Tax Treatments" in the financial statements of mining companies supervised by the

Superintendence of Securities Market in the 2019 period. In addition, the specific objectives seek to analyze the contribution of the standard in the presentation of the financial statements for the tax audit process; the main operations in Peruvian mining companies that may generate uncertain tax treatment; and the measurement method established by IFRIC 23 most used by these companies to correctly disclose tax uncertainties. It should be noted that the objectives will be developed based on the financial statements for the 2019 period of the mining companies supervised by the Superintendence of Securities Market, because it is one of the sectors with the highest tax contribution in the country. This research is relevant because it will allow Peruvian mining companies to identify the tax risks that may be generated by tax uncertainties due to the complexities of mining tax legislation. To meet the stated objectives, the work is based mainly on bibliographic sources, interviews with specialists on the subject, publications and articles from academic journals related to the research topic. On the other hand, the methodology implemented is qualitative and the type is exploratory and descriptive because it seeks to detail the impact of the standard and demonstrate the hypotheses raised.

Índice de Contenido

1. Problema de Investigación.....	1
1.1 Antecedentes del problema.....	1
1.2 Formulación del Problema	7
1.2.1 Problema Principal	7
1.2.2 Problemas Específicos.....	7
1.3 Justificación de la investigación	8
1.4 Objetivos	9
1.4.1 Objetivo General	9
1.4.2 Objetivos Específicos.....	9
1.5 Alcances y limitaciones	10
1.5.1 Alcances	10
1.5.2 Limitaciones.....	11
2. Marco teórico	12
2.1 Antecedentes del Problema	12
2.2 Bases teóricas.....	19
2.2.1 Contexto de la normatividad contable	19
a. Normativa contable al nivel internacional	19
b. Normativa contable al nivel local.....	22
2.2.2 Sistema tributario peruano.....	24
a. Administración Tributaria	25
b. Marco Tributario peruano	27
c. Deficiencias del sistema tributario.....	29
2.2.3 Tratamiento contable y tributario del impuesto a las ganancias	30
a. Tratamiento contable del impuesto a las ganancias según las NIIF	30
b. Tratamiento tributario del impuesto a las ganancias en el Perú.....	31
2.2.4 Contexto de incertidumbres o contingencias tributarias	32
a. Concepto de incertidumbre tributaria	32
b. Reconocimiento de contingencias tributarias	33
2.2.5 Aplicación de la CINIIF 23 para el tratamiento de incertidumbres fiscales.....	34
a. Alcance de la norma	34
b. Concepto de incertidumbre según CINIIF 23	35
c. Detección de incertidumbres	35
d. Métodos de valuación.....	37
e. Revelación en el EEFF	38
2.2.6 Análisis del riesgo tributario en las empresas mineras peruanas.....	39
a. Sector minero en el Perú.....	39
b. Impuestos en las empresas mineras	41
c. Beneficios tributarios en las empresas mineras	43

d. Situaciones en que se genera riesgo tributario	45
2.2.7 Contribución de la CINIIF 23 a la facultad de fiscalización de Sunat	46
a. Descripción del órgano regulador	46
b. Definición de la Facultad de Fiscalización	47
c. Aporte de la CINIIF 23 a la Fiscalización	48
3. Hipótesis y Variables	50
3.1 Hipótesis	50
3.1.1 Hipótesis General.....	50
3.1.2 Hipótesis Específicas	50
3.2 Variables	51
3.2.1 Identificación de variables.....	51
a. Variables de la hipótesis general	51
b. Variables de las hipótesis específicas	51
3.2.2 Operacionalidad de variables	51
4. Metodología de la Investigación.....	57
4.1 Tipo de Investigación	57
4.2 Diseño de la Investigación	58
4.3 Población y muestra.....	58
4.3.1 Descripción de la Población	58
4.3.2 Selección de la muestra	59
4.4 Recolección de datos	59
4.4.1 Diseño de instrumentos	60
4.5 Procesamiento y Análisis de los datos.....	60
5. Administración del Proyecto de Investigación.....	60
5.1. Cronograma de actividades	61
Bibliografía	62
Anexos	71

Índice de Tabla

TABLA 1: EMPRESAS SELECCIONADAS PARA LA MUESTRA.....	59
TABLA 2: CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES PARA LA TESIS	61

Aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias” y su impacto en los estados financieros 2019 de empresas mineras peruanas reguladas por la Superintendencia del Mercado de Valores.

1. Problema de Investigación

En este capítulo se desarrolla los antecedentes del problema, la formulación del problema, justificación de la investigación, los objetivos, y los alcances y limitaciones que presentará el presente trabajo de investigación.

1.1 Antecedentes del problema

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) se originó en 1973 a través de un acuerdo entre “los organismos representativos de la profesión contable de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos de América” (Vílchez, 2008, p.6).

Las Normas Internacionales de Contabilidad fueron emitidas por este comité a través de un pronunciamiento, “cuyos objetivos fueron formular normas contables para la profesión y promover su aceptación y adopción internacional, así como propender a la armonización de regulaciones y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros” (Vílchez, 2008, p.6).

“En el año 2001, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad se disolvió y se creó la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad¹” (Vílchez, 2008, p.6). Este se hizo cargo de la responsabilidad de emitir normas contables de aplicación internacional. Asimismo, las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC) pasaron a

¹ *International Accounting Standard Board – IASB*

llamarse Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), y se determinó el empleo del término NIIF para la nueva normativa contable que se emita. Además, el cumplimiento de estas es voluntario, pues dicho organismo emisor carece de facultades para convertirlas en obligatorias (Vílchez, 2008).

Sin embargo, el alto nivel de globalización que existe en los mercados financieros, incluido el caso peruano, obliga a poseer un marco normativo contable estructurado conforme a los estándares internacionales que sea estable en el tiempo, posea un periodo de vigencia y, a su vez, pueda adaptarse a las nuevas exigencias de la economía a nivel mundial para que los capitalistas y cualquier otro usuario que necesite la información financiera pueda actuar de manera transparente y confiable. Por ello, en el Perú, a través de normas legales y pronunciamientos del gremio profesional contable, se estableció la responsabilidad de preparar y presentar estados financieros de las compañías pertenecientes al sector privado empleando el modelo de las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, realizadas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) y Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC), que estén vigentes en el Perú (Díaz, 2010).

Actualmente, el regulador de la contabilidad peruana es el Sistema Nacional de Contabilidad (SNC), el cual fue creado el 3 de junio de 1987 por la Ley 24680, pero fue modificada por la Ley 28708, "Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad", publicada el 10 de mayo del 2006. Uno de los principales objetivos de este organismo es la creación de un marco legal con normas y procedimientos que permitan la uniformización de la información contable para compañías públicas y privadas (Díaz, 2010). Sin embargo, esta fue derogada por el Decreto Legislativo N° 1438, en el cual se establece que el SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) y por las Oficinas de Contabilidad; asimismo, dicha regulación le permite fijar

normas contables para el sector privado y público de acuerdo a las funciones establecidas en sus artículos 5 y 6 (Poder Ejecutivo, 2018).

En ese sentido, respecto a los estados financieros del periodo 2019, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), a través de la resolución N° 003-2019-EF/30, oficializa el set de normas del 2019, en el cual se encuentra la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” (en adelante CINIIF23). Esta norma de interpretación fue elaborada por el IASB a partir del año 2015 ante la respuesta de 61 cartas enviadas por empresas que comentaban acerca de la incertidumbre frente a tratamientos del impuesto a las ganancias (IFRS Foundation, 2015).

Según el proyecto CINIIF Incertidumbre sobre Tratamientos del Impuesto a las Ganancias realizado por el IASB en el 2015, la problemática surgió respecto al párrafo 5 de la Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuesto a las Ganancias” (en adelante NIC 12), el cual no mostraba de forma precisa qué procedimiento aplicar en circunstancias concretas cuando surge una incertidumbre en los tratamientos del Impuesto a las Ganancias (IFRS Foundation). Entonces, a través de este proyecto inicial de la CINIIF 23 se observó lo siguiente:

“Cuando existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará un tratamiento fiscal específico según la legislación fiscal, ese tratamiento fiscal es un tratamiento fiscal incierto. La decisión de una entidad de no presentar una declaración fiscal en una jurisdicción fiscal o de no incluir ingresos específicos en las ganancias fiscales sería también un tratamiento fiscal incierto, si la aceptabilidad no está clara según la legislación fiscal” (IFRS Foundation, 2015, p.11).

A raíz de esta circunstancia, el Comité de Interpretaciones visualizó que, en diversas prácticas de contabilización en relación al impuesto a las ganancias, se originan incertidumbres fiscales; sin embargo, la NIC 12 no proporciona guías específicas sobre cómo deben reflejarse dichas

incertidumbres. Por consiguiente, se desarrolló el proyecto de la CINIIF 23 para proporcionar esas guías, la cual fue emitida el 07 de junio del 2017 y entró en vigencia el 01 de enero del 2019.

Sobre esta norma, Arana (2019) en su artículo, publicado en El Peruano, *CINIIF 23: contabilizando las incertidumbres en el IR*, afirma que se deberá registrar y revelar el efecto probable de pagar o recuperar impuestos cuando sea probable que la Administración Tributaria, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante Sunat), no acepte el tratamiento empleado por la organización. Es decir que, al aplicar la CINIIF 23, existe la posibilidad de generar un activo o pasivo sea por Impuesto a la Renta corriente o diferido.

La aplicación de esta norma en el Perú se encuentra relacionada con la situación actual del esquema tributario nacional. Según Navarro (2019), en su artículo Riesgos Tributarios, las incertidumbres provienen del sistema tributario peruano, ya que por su complejidad, densa y confusa legislación se generan discrepancias entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

En relación a las discrepancias, según Adrianzén (1998), en su artículo *El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando*, porque la Norma VIII del Código Tributario permite emplear la totalidad de métodos de interpretación empleados por el Derecho al momento de aplicar la legislación tributaria. Esto da a entender la dificultad que puede surgir en la interpretación de la legislación tributaria para su correcta aplicación, por cual resulta necesario complementar el análisis a la normativa tributaria bajo la visión de la disciplina jurídica. Por lo tanto, durante la evaluación de la norma a través del juicio profesional, es posible que se generen las situaciones de incertidumbre fiscal.

Además de las interpretaciones propuestas por el ámbito jurídico, los contribuyentes cuentan con el acceso a los informes emitidos por Sunat, en los cuales la Administración Tributaria analiza determinados casos y emite

conclusiones sobre las consideraciones y tratamientos fiscales que deberán ser aplicados. De igual forma, el Tribunal Fiscal emite resoluciones con un propósito y estructura similar sobre los cuales dictamina las acciones a realizar respecto a las quejas presentadas por los contribuyentes.

Por consiguiente, respecto a la aplicabilidad de la CINIIF 23, Vásquez, Llaque y Masuda (2019) indican en su documento denominado *Experiencia peruana sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del Impuesto a las Ganancias*, que es posible introducir la norma en el Perú y ello otorgará un beneficio que supera el costo de la implementación. En adición, señalan que el 99.57% de las empresas supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores (en adelante, SMV) indicó en la situación tributaria de sus estados financieros del ejercicio 2018 que aplicarían la CINIIF 23 en sus informes del periodo 2019.

Por tal motivo, es posible que el impacto de esta norma en los estados financieros sea distinto en el periodo 2019, debido a que muchas compañías no optaron por aplicarla anticipadamente. Sin embargo, la proporción de las empresas que consideren reportar contingencias fiscales, así como la naturaleza de estas incertidumbres, se encuentran influenciadas por el tipo de sector en el que se aplique la norma, debido a que cada actividad económica posee disposiciones o normativas propias respecto a sus diferentes operaciones.

En ese sentido, cabe mencionar que la legislación tributaria no se aplica de la misma forma en cada sector económico del Perú. Uno de los rubros más importante en el ámbito nacional, y que posee una situación fiscal particular, es la minería. Esta actividad aporta 10 % del Producto Bruto Interno (PBI), genera mayores ingresos fiscales, crea una gran cantidad de empleos y atrae nuevas inversiones (“Aporte de la mine a al PBI,” 2018).

Respecto al ámbito tributario, este sector posee una de las mayores contribuciones al fisco puesto que cuentan con regulaciones particulares. Según Blume (2011), la reforma tributaria minera fue una de las más controversiales, debido que se crearon nuevos conceptos como el Impuesto Especial a la Minería (en adelante, IEM), el Gravamen Especial a la Minería (en adelante, GEM) y la Regalía Minera. Asimismo, existe una disposición legal de promoción del sector minero nacional, bajo el cual se determinan convenios de estabilidad tributaria, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) y recuperación definitiva del IGV (BBVA Research, 2019).

Por lo tanto, en relación tanto a la normativa especial asignada al sector como a los incentivos propuestos para promover la minería, es notable que se desenvuelve en un contexto tributario complejo y amplio, en el cual puede surgir un alto grado de incertidumbre sobre los tratamientos fiscales que las compañías deben aplicar. Esto se debe a la gran variedad de operaciones que poseen incidencia tributaria en base a las regulaciones fiscales vigentes; además, las interpretaciones de las normas que pueden considerar las organizaciones, así como las determinadas por las autoridades fiscales, pueden ser diversas.

En base a este contexto de incertidumbre, la CINIIF 23 desempeña una labor importante en la medición y reconocimiento de contingencias tributarias. Como señala Settineri (2019), la aplicación de esta norma representa gran interés en los sectores económicos, entre ellos el minero, puesto que poseen regalías e impuestos especiales y estos podrían ser afectados con la aplicación de dicha norma y producir un cambio significativo en la tasa del impuesto que será considerada en la base fiscal.

Por lo expuesto anteriormente, el presente proyecto de investigación se enfocará en el impacto que genera la aplicación CINIIF 23 en los estados financieros de empresas del sector minero peruano en el ejercicio 2019. Bajo la mencionada propuesta, resulta necesario evaluar los nuevos

aspectos incluidos en la norma en contraste al tratamiento anteriormente efectuado según la NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, la cual dispone los criterios para determinar y revelar las situaciones inciertas en las notas de los estados financieros como pasivos o activos contingentes cuando sean probables. Posteriormente, se establecerán los procedimientos que deben considerar las compañías para identificar y reconocer incertidumbres fiscales, así como evaluar y determinar las operaciones de las empresas mineras peruanas que pueden generar tratamientos impositivos inciertos.

1.2 Formulación del Problema

En concordancia con lo señalado en párrafos anteriores, la investigación plantea analizar el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias” en los estados financieros a través de un contraste con el anterior tratamiento de contingencias tributarias bajo la NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”. como determinar los procedimientos estipulados para identificar posiciones fiscales inciertas y precisar las principales operaciones en empresas mineras peruanas que sean más propensas a generar incertidumbres fiscales. Para tal efecto, se proponen los siguientes problemas de investigación.

1.2.1 Problema Principal

¿Cuál es el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019?

1.2.2 Problemas Específicos

- ¿Los aspectos incluidos en la CINIIF 23 “*La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*” contribuyen a

mejorar la presentación de los estados financieros *para el proceso de fiscalización tributaria?*

- ¿Cuáles son las principales operaciones que pueden generar un tratamiento impositivo incierto en las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019?
- ¿Cuál es el método establecido por la CINIIF 23 más utilizado por las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 para revelar en forma correcta los tratamientos impositivos inciertos?

1.3 Justificación de la investigación

La presente investigación es importante, ya que permite identificar los efectos que se pueden generar por la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” en los estados financieros del ejercicio 2019 de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores. La elección de este sector se justifica en que se han identificado diversos factores que lo convierten en uno de los que tiene mayor potencial para que se generen incertidumbres tributarias respecto a las operaciones inherentes a su actividad. Por ejemplo, se identifican legislaciones del sector con implicaciones tributarias como las siguientes: las regalías mineras, la aplicación del impuesto especial a la minería y el gravamen especial a la minería, lo cual hace relevante desarrollar la investigación bajo el enfoque de las organizaciones mineras y la naturaleza de sus actividades.

Al mostrar el impacto de esta norma, se espera que las empresas mineras peruanas consideren los riesgos tributarios que puedan generar incertidumbres fiscales debido a las complejidades inherentes del sistema tributario hacia la actividad minera. Asimismo, la presente investigación busca determinar la contribución de la norma en la presentación de la información financiera completa y transparente con la finalidad de que el proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria se

optimice y, a su vez, las compañías mineras puedan prevenir posibles consecuencias negativas que se podrían generar a raíz de dicho proceso; es decir, disminuir el riesgo de omitir o reconocer erróneamente las contingencias tributarias.

De igual manera, el principal incentivo de este proyecto es la oportunidad de efectuar el análisis e impacto de una nueva norma de interpretación en términos de la obligatoriedad de su aplicación en los estados financieros del ejercicio 2019. En adición a ello, resulta necesario analizar el sistema tributario peruano que representa un factor relevante para evaluar el impacto de la CINIIF 23, debido que presenta un gran nivel de complejidad respecto a la interpretación de legislación fiscal. Asimismo, la minería es una actividad económica que resalta por su controversial ámbito tributario. Esta contempla regulaciones especiales que conllevan a un mayor análisis y nivel de interpretación de las normas por parte del contribuyente, por lo cual, se incrementa la probabilidad de que surjan incertidumbres fiscales.

1.4 Objetivos

En concordancia con los problemas formulados, se plantean el objetivo general y los objetivos específicos que serán desarrollados a lo largo de la presente investigación.

1.4.1 Objetivo General

Analizar cuál es el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Analizar si los aspectos incluidos en la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias contribuyen

a mejorar la presentación de los estados financieros para el proceso de fiscalización tributaria.

- Analizar cuáles son las principales operaciones que pueden generar un tratamiento impositivo incierto en las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019.
- Analizar cuál es el método establecido por la CINIIF 23 más utilizado por las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 para revelar en forma correcta los tratamientos impositivos inciertos.

1.5 Alcances y limitaciones

En este apartado se describen los alcances de la presente investigación, así como las limitaciones para su desarrollo.

1.5.1 Alcances

El presente trabajo de investigación busca brindar un análisis de la aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias” y su impacto en los estados financieros 2019 de empresas mineras peruanas reguladas por la Superintendencia del Mercado de Valores, de tal forma que los resultados que se obtengan sirvan como precedentes para que las mencionadas compañías puedan reconocer los riesgos tributarios inherentes a su sector y las incertidumbres fiscales que pueden generar. Asimismo, el alcance del proyecto es determinar la contribución de la norma de interpretación a la mejora de la información financiera presentada por tales empresas y, en consecuencia, la optimización del procedimiento de fiscalización efectuado por la Sunat.

En ese sentido, el alcance del proyecto incorpora los aspectos que se detallan a continuación. Primero, se describirá el contexto de la normatividad contable desde el punto de vista internacional y nacional hasta el Modelo NIIF vigente. En segundo lugar, se explicará el sistema tributario peruano partiendo desde sus características hasta sus

deficiencias. En tercer lugar, se observará los tratamientos contables y tributarios del impuesto a las ganancias desde el punto de vista NIIF hasta las Resoluciones e informes de las autoridades fiscales. En cuarto lugar, se evaluará el contraste entre el alcance anteriormente estipulado bajo la NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” y la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”. En quinto lugar, se establecerán los procedimientos que las empresas peruanas deben considerar para identificar contingencias tributarias sobre la base de la norma vigente. En sexto lugar, se analizará el riesgo tributario de las empresas mineras, así como las operaciones de las mismas que puedan generar incertidumbres fiscales. Finalmente, se mostrará la contribución de la CINIIF 23 a la facultad de fiscalización de Sunat desde la descripción del órgano regulador hasta el aporte de la norma en la presentación de información.

1.5.2 Limitaciones

Para llevar a cabo el proyecto de investigación se requiere acceder a los estados financieros anual del 2019, los mismos que se obtendrán del portal web de la Superintendencia del Mercado de Valores, ya que la aplicación de la norma es obligatoria desde el 01 de enero de 2019. Además, sólo se emplearán los estados financieros pertenecientes a empresas mineras peruanas reguladas por la Superintendencia del Mercado de Valores, asimismo no se incluirá a las empresas mineras junior.

De igual forma, se recurrirá a artículos académicos, simposios, congresos y tesis. Sin embargo, los recursos bibliográficos son limitados, ya que se trata de un tema contable reciente, por lo que se incorporarán entrevistas a socios de las principales firmas de auditoría, tributaristas, docentes y otros especialistas vinculados al tema de investigación.

De acuerdo con lo mencionado en los párrafos precedentes, no existen limitaciones para desarrollar el proyecto de investigación.

2. Marco teórico

En este capítulo, se describe las principales investigaciones realizadas en torno a la aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias”, a como las bases teóricas necesarias para el desarrollo del proyecto de investigación Aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias” y su impacto en los estados financieros 2019 de empresas mineras reguladas por la Superintendencia del Mercado de Valores.

2.1 Antecedentes del Problema

En esta sección, se expondrán las principales tesis y proyectos de investigación y otros recursos bibliográficos relacionados al problema de investigación sobre los impactos de la aplicación de la CINIIF 23 en los estados financieros 2019 de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores.

En la tesis *“Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 ‘La incertidumbre frente a los tratamientos de impuesto a las ganancias’ para sociedades multinacionales del Ecuador, a partir del 2019”*, Oyola desarrolla la aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos de impuesto a las ganancias” en las sociedades multinacionales de Ecuador para los períodos anuales vigentes desde el 1 de enero de 2019, fecha de aplicación obligatoria de la mencionada interpretación, para lo cual se expone un caso sobre el que se aplicarán los métodos de medición que establece la CINIIF 23: Método del importe más probable y Método del valor esperado; en base a dicho contraste, se considera el método que mejor prediga la resolución de la incertidumbre fiscal.

El objetivo general de la mencionada tesis fue aplicar una metodología para que el tratamiento contable pueda estimar y presentar información financiera de una mejor manera a los grupos de interés de conformidad a la CINIIF 23 en Sociedades Multinacionales del Ecuador desde el 2019. Con ese propósito, se plantearon tres objetivos específicos. Primero, evaluar qué transacciones en las entidades domiciliarias ecuatorianas puedan generar una incertidumbre en el tratamiento fiscal y, a su vez, originar consecuencias en el reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias corrientes y diferido de acuerdo a la CINIIF 23 (Oyola, 2019). Segundo, “conocer el método que mejor estime la resolución de la incertidumbre, de acuerdo con la CINIIF 23 ante el efecto en un tratamiento impositivo incierto” (Oyola, 2019, p.7). Finalmente, medir el impacto en las entidades ecuatorianas que se origine ante un cambio del tratamiento tributario que el contribuyente estuvo adoptando al momento del reconocimiento original de su gasto o ingreso del impuesto a las ganancias por autoridades fiscales tributarias o jueces de última instancia (Oyola, 2019). Por otro lado, en el análisis de los objetivos de la investigación, no se evidencia de forma explícita si fueron alcanzados o no.

La autora no planteó una hipótesis, pues el trabajo de investigación está concebido bajo un diseño descriptivo a futuro. Sin embargo, se definieron términos, tales como los métodos del valor esperado y del importe más probable como también el origen de la norma analizada. Además, ella señala en qué momento es más efectivo usar cada método de la siguiente manera:

El método de valor esperado “puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si existe un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un valor” (Oyola, 2019, p.41). En cambio, el método de importe más probable “puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor” (Oyola, 2019, p.41).

Este trabajo es una investigación descriptiva con un enfoque cualitativo, en el cual se utiliza un modelo de diseño Concluyente - Descriptivo. Asimismo, el método del estudio es de tipo observacional, prospectivo, transversal. La población se plantea de acuerdo “al Ranking de Compañías Activas en el Ecuador sujetas al control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, se muestran las 100 mayores empresas ecuatorianas al 2018” (Oyola, 2019, p.55). Además, la muestra se compone de 10 compañías del sector de industrias manufactureras.

Por otro lado, la herramienta de investigación empleada es la entrevista profunda para la obtención de datos de fuentes primarias y como fuentes secundarias se utiliza lo expuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), su Reglamento (RLRTI); y Circulares y Resoluciones emitidas por el SRI (Oyola, 2019).

Por otro lado, Vásquez, Llaque y Masuda, en su proyecto de investigación titulado “*Experiencia peruana sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del impuesto a las ganancias*” presentado en el XXIV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, analizan si en el Perú se atenderá de manera adecuada la problemática sobre las incertidumbres tributarias y si estas se revelarán de forma correcta, cuando menos, en las empresas obligadas a reportar información financiera al regulador del mercado de valores. Asimismo, la investigación se delimita en los estados financieros visualizados en la SMV del periodo 2018 (2019).

En este trabajo, no se visualizan de manera explícita los objetivos; sin embargo, en la sección de resultados, las premisas que orientaron la investigación, las cuales son las siguientes:

“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” (Vásquez, Llaque y Masuda, 2019, 9-10).

Los autores no plantean hipótesis y no mencionan la metodología empleada. Sin embargo, establecen que las herramientas de recolección de datos fueron la revisión de los estados financieros de las empresas peruanas publicadas en la SMV correspondiente al periodo 2018 y un análisis documental de la normativa internacional y nacional aplicable para comunicar y reconocer las contingencias tributarias y posiciones fiscales inciertas. Además, se efectuaron entrevistas semi estructuradas a expertos (Vásquez, Llaque y Masuda, 2019).

Por otro lado, contemplan que, en el Perú, antes de la aplicación obligatoria de la CINIIF 23, las empresas peruanas debían revelar las contingencias en sus estados financieros de acuerdo al FIN 48, ya que el marco legal mencionaba que se debían emplear las USGAAP como normas supletorias. Asimismo, definen que la acción 12 de BEPS sobre exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva es una recomendación y que solo los países tienen la potestad de decidir introducir o no regímenes de declaración obligatoria. Por otro lado, exponen que hasta la fecha no existe normativa que obligue a presentar información sobre la planeación tributaria agresiva que emplean (Vásquez, Llaque y Masuda, 2019).

Cerron (2017), en su tesis titulada *“El control interno empresarial y las contingencias tributarias en la ciudad de Pucallpa-2015”*, determina de qué manera el control interno posee implicancia frente a las posibles contingencias tributarias en la ciudad de Pucallpa durante el periodo 2015, debido que contribuye a la seguridad del sistema contable que maneja la organización, lo cual permite detectar irregularidades y errores.

En la investigación, se propuso como objetivo principal lo siguiente: “Establecer en qué medida el control interno empresarial coadyuvará frente

a las posibles contingencias tributarias en la ciudad de Pucallpa- 2015” (Cerron, 2017, p. 3). Asimismo, se propusieron tres objetivos específicos que son los siguientes:

“Determinar en qué medida el control previo de inventarios coadyuvará a evitar el desconocimiento de costos en el proceso de fiscalización en la ciudad de Pucallpa- 2015. Establecer en qué medida el control previo de operaciones reales contribuirá a evitar el desconocimiento de gastos en el proceso de fiscalización en la ciudad de Pucallpa- 2015. Establecer en qué medida el control previo de las operaciones no reales incidirá a evitar el desconocimiento de crédito fiscal en el proceso de fiscalización en la ciudad de Pucallpa- 2015” (Cerron, 2017, p. 4).

Sin embargo, en el análisis de los objetivos de la investigación no se evidencia de forma explícita si los objetivos planteados en el proyecto de investigación fueron alcanzados o no, pero se puede observar una matriz de consistencia.

El mencionado trabajo de investigación plantea como hipótesis general lo siguiente: “El control interno empresarial si coadyuva frente a las posibles contingencias tributarias en la ciudad de Pucallpa- 2015” (Cerron, 2017, p. 4). Asimismo, plantea las siguientes hipótesis específicas:

“El control previo de inventarios si coadyuva a evitar el desconocimiento de costos en el proceso de fiscalización en la ciudad de Pucallpa- 2015. El control previo de operaciones reales si contribuye a evitar el desconocimiento de gastos en el proceso de fiscalización en la ciudad de Pucallpa- 2015. El control previo de las operaciones no reales si incide a evitar el desconocimiento de crédito fiscal en el proceso de fiscalización en la ciudad de Pucallpa- 2015” (Cerron, 2017, p. 4).

De igual manera, el autor incluyó definiciones importantes en el mencionado proyecto de investigación. Inicialmente, define las contingencias fiscales como circunstancias, hechos o un conjunto de eventos posibles, que puedan convertirse en hechos concretos en un futuro, que puedan tener impacto significativo ya sea positivo o negativo en el patrimonio o en cuentas de pérdidas y ganancias. Además, establece que el concepto de contingencia tributaria abarca también situaciones que no fueron contabilizadas o que no posean impuestos a pagar obligatorios. Adicionalmente, el autor menciona la necesidad de realizar Auditorías Tributarias preventivas debido a que existe una preocupación por parte de las organizaciones de los constantes cambios de las normas tributarias y leyes que pueden llevar a una mala aplicación, desconocimiento y desactualización (Cerron, 2017).

Respecto al diseño de investigación aplicado, el autor plantea una investigación no experimental de nivel descriptivo y correlacional. Las variables planteadas son control interno empresarial y contingencias tributarias. La población de la investigación estuvo conformada por 227 contribuyentes empresarios de la ciudad de Pucallpa, de la cual se tomaron como muestra 143 empresarios contribuyentes. Además, las técnicas de recolección de datos empleadas fueron: encuestas, observación y documentales, los cuales fueron ingresados en una hoja de cálculo de Excel para que fuera posible procesar los análisis descriptivos (frecuencia, porcentaje y porcentaje acumulada) y, posteriormente, realizar el análisis de Chi Cuadrado (Cerron, 2017).

Por otro lado, Buendía, León y Ruiz, en su tesis titulada *“Medición del riesgo tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú”*, analizan la posibilidad de obtener un ratio que permita medir los riesgos tributarios que se pueden generar en las operaciones de transferencias de las empresas mineras en el Perú.

En la investigación, se propuso como objetivo principal lo siguiente: “La medición del riesgo tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú, a través de la obtención de un ratio que permita una valoración objetiva” (Buend a, León y Ruiz, 2017, p. 3). De igual forma, se establecen cinco objetivos específicos que son:

“Determinar la trascendencia del riesgo tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú. Identificar los factores de riesgo tributario relevantes (incidencia significativa) en la transferencia de empresas mineras en el Perú. Determinar las variables que intervienen en los criterios de medición de Riesgo Tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú. Establecer la escala de medición objetiva del nivel de riesgo tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú. Determinar un Ratio de medición del riesgo tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú” (Buend a, León y Ruiz, 2017, p. 3-4).

No obstante, en el análisis de los objetivos de la investigación no se evidencia de forma explícita si los objetivos planteados en el proyecto de investigación fueron alcanzados o no. Asimismo, este trabajo presenta la siguiente hipótesis:

“S , es posible obtener un ratio que mida el riesgo tributario de manera objetiva en las operaciones de transferencia de empresas mineras en el Perú, a través de la identificación de las posibles contingencias tributarias, por medio del desarrollo de un procedimiento de Due Diligence, que incluya en su informe, un instrumento de medición objetivo y as ayudar al futuro adquiriente a tomar una decisión informada” (Buend a, León y Ruiz, 2017, p. 8).

En relación a la metodología de la investigación, plantea una investigación exploratoria-explicativa y no se establece variables. Adicional a ello, la población está constituida por la cantidad de especialistas que asesoran o emplean procedimientos de Due Diligence tributario para la

transferencia de empresas en la ciudad de Lima y posean como clientes a empresas de la gran minería, siendo así 15 profesionales. Sin embargo, la muestra está compuesta por 13 profesionales debido al resultado de la aplicación de los diseños realizados por la Universidad ESAN en el libro de Arbaiza F. (2013) y de Hernández, Et Al (2000). Además, la herramienta de investigación empleada fue la recolección de datos de los asesores que guían los procedimientos de Due Diligence a través de encuestas y fuentes bibliográficas (Buendía, León y Ruiz, 2017).

2.2 Bases teóricas

En el presente apartado, se desarrollará el marco teórico relevante para la argumentación de la tesis propuesta, la cual busca analizar el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 en relación a la situación tributaria peruana. En este sentido, las bases teóricas se presentarán conforme a la siguiente estructura: primero, el contexto de la normatividad contable; segundo, el sistema tributario peruano; tercero, el tratamiento contable y tributario del impuesto a las ganancias; cuarto, contextos de incertidumbres o contingencias tributarias; quinto, la aplicación de las CINIIF 23 para el tratamiento de incertidumbres fiscales; sexto, el análisis de riesgo tributario en las empresas mineras peruanas; y por último, la contribución de la CINIIF 23 a la facultad de fiscalización.

2.2.1 Contexto de la normatividad contable

En esta sección se desarrollará la evolución de la normativa contable como local y la situación del marco normativo contable peruano.

a. Normativa contable al nivel internacional

La globalización en el mundo ha provocado impacto en el proceso contable de los países, debido a que el crecimiento económico origina un

cambio en los requerimientos de información para desarrollar negocios. Por ende, ante la necesidad de compartir información financiera para atraer inversiones, se buscó contar con modelos contables homogéneos, lo cual originó organizaciones como el IASB y el Financial Accounting Standards Board (en adelante FASB) con el propósito de que emitan normas y principios que sean aplicables a nivel internacional.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) se originó en 1973 a través de un acuerdo entre “los organismos representativos de la profesión contable de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos de América” (Vílchez, 2008, p.6).

Las Normas Internacionales de Contabilidad fueron emitidas por este comité a través de un pronunciamiento, “cuyos objetivos fueron formular normas contables para la profesión y promover su aceptación y adopción internacional, así como propender a la armonización de regulaciones y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros” (Vílchez, 2008, p.6).

“En el año 2001, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad se disolvió y se creó la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad²” (Vílchez, 2008, p.6). Este se hizo cargo de la responsabilidad de emitir normas contables de aplicación internacional. Asimismo, las Normas Internacionales de Contabilidad pasaron a llamarse Normas Internacionales de Información Financiera, y se determinó el empleo del término NIIF para la nueva normativa contable que sea emitida. El cumplimiento de estas regulaciones es voluntario, pues dicho organismo emisor carece de facultades para convertirlas en obligatorias (Vílchez, 2008). Esto significa que cada jurisdicción cuenta con la potestad para

² *International Accounting Standard Board – IASB*

establecer la normativa contable que será aplicada a través de sus organismos competentes.

Por otro lado, el FASB fue constituido en Estados Unidos en 1973 por la iniciativa de las compañías privadas. Esta institución se encarga de mejorar y emitir normas de información financieras (GAAP) para este país. Además, estas normas deben ser avaladas por la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos³ y por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) (Charris y Medina, 2016).

Esto se debe a que tanto el IASB como el FASB tienen como principales objetivos promover un mejor uso de la información financiera a través de la comparabilidad, fomentar la convergencia contable y ampliar el entendimiento y propósito de esta información (Charris y Medina, 2016). Cabe resaltar que ambos, a través de un programa de convergencia a favor de la armonización, buscan eliminar la diferencia existente entre estos modelos de normas contables (Vílchez, 2008).

Asimismo, vale precisar que, a nivel internacional, las instituciones gubernamentales, las bolsas de valores y organismos profesionales que emiten las normas contables IASB y FASB buscan la transparencia financiera a través de procedimientos para optimizar las normas contables con el fin de lograr la armonización contable y mejorar la supervisión. Sin embargo, por decisión soberana, cada país tiene la potestad para decidir si optar, adaptar o no emplear las normas IASB; por tanto, la utilización de estas normas es considerada como recomendable por organismos internacionales a nivel mundial (Vílchez, 2008).

³ Securities and Exchange Commission - SEC

b. Normativa contable al nivel local

El alto nivel de globalización que han alcanzado los mercados financieros, incluso a nivel local, obliga a poseer un marco normativo contable estructurado conforme a los estándares internacionales que sea estable en el tiempo, posea un periodo de vigencia y, a su vez, pueda adaptarse a los nuevos requerimientos de la economía a nivel mundial con el fin de que los inversionistas y cualquier usuario que necesite la información financiera pueda actuar y tomar decisiones de manera transparente y confiable. Por ello, en el Perú, a través de normas legales y pronunciamientos del gremio profesional contable, se estableció la responsabilidad de preparar y presentar estados financieros de las compañías pertenecientes al sector privado empleando el modelo de las Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, realizadas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (CINIIF) y Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC), que estén vigentes en el Perú (Díaz, 2010).

Actualmente, el principal regulador de la contabilidad peruana es el Sistema Nacional de Contabilidad (SNC), el cual fue creado el 3 de junio de 1987 por la Ley 24680, pero fue modificada por la Ley 28708, “Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad”, publicada el 10 de mayo del 2006. Uno de los principales objetivos de este organismo es la creación de un marco legal con normas y procedimientos que permitan la uniformización de la información contable para compañías públicas y privadas (Díaz, 2010). Sin embargo, esta fue derogada por el Decreto Legislativo N° 1438, en el cual se establece que el SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública, por el Consejo Normativo de Contabilidad (en adelante, CNC) y por las Oficinas de Contabilidad (Poder Ejecutivo, 2018).

Asimismo, en el artículo 5 del mencionado Decreto, se indica que la Dirección Nacional de Contabilidad Pública es la encargada de emitir

procedimientos y normas contables para las compañías pertenecientes al Sector Público. Adicionalmente, en su artículo 6, menciona que el CNC tiene la autorización de emitir resoluciones que dictan y aprueban las normas contables para las empresas del sector privado y del sector público en que corresponda. Dicha regulación le permite fijar normas contables para el sector privado y público de acuerdo a las funciones establecidas en sus artículos 5 y 6.

En el caso peruano, en el sector privado se aplican las NIIF de manera completa, es decir, NIC, NIIF, CINIIF, SIC; NIIF para Pyme; y Plan Contable General Empresarial; mientras que, en el sector Público, se emplean las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

Las empresas que se encuentren sujetas a la Ley General de Sociedades deben presentar estados financieros de acuerdo a las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados en el país según el artículo 223 de esta norma (Congreso de la República, 1997). Además, organismos como la CONASEV⁴; la Superintendencia de Banca y Seguros (en adelante SBS); y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (en adelante AFP)⁵ están autorizadas para promulgar normas referentes a la presentación de estados financieros de las compañías que se encuentran supervisando o regulando (Díaz, 2010). A nivel nacional, solo están obligadas las empresas sujetas a supervisión de la Superintendencia del Mercado de Valores, las que cotizan en bolsa y las entidades con ingresos o activos mayores a 3,000 y menor de 10,000 Unidades Impositivas Tributaria (en adelante, UIT), mayores o iguales a 8,000 UIT en el periodo 2015, mayores o iguales a 5,000 UIT en el cierre del ejercicio

⁴ Ahora llamado Superintendencia del Mercado de Valores.

⁵ Ahora llamado Superintendencia de Banca, Seguros y AFP.

2016, y superiores o iguales a 3,000 UIT en el periodo 2017 de acuerdo a la Resolución SMV N° 002-2016-SMV/01 que modifica la Ley 29720 (Superintendencia del Mercado de Valores, 2016). Estas compañías deberán presentar un conjunto completo de los estados financieros (Congreso de la República, 2011a), el cual incluye las notas que representan una explicación o aclaración de los importes de las cuentas mostradas e información comparativa (“Notas y revelaciones en los estados financieros: significados e implicaciones”, 2019); a como un dictamen elaborado por una de las sociedades de auditoría aceptada por Colegios de Contadores Públicos en el Perú (Congreso de la República, 2011a). No obstante, la sentencia del Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el artículo 5 de la Ley 29720 que aplicaba a empresas que no cotizaban en bolsa (Andina y Tarqui, 2016). Por ende, no todas las compañías presentan sus estados financieros empleando las NIIF.

En ese sentido, respecto a los estados financieros del periodo 2019, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), a través de la resolución N° 003-2019-EF/30, oficializa el set de normas e interpretaciones del 2019. Esta incluye la CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”.

2.2.2 Sistema tributario peruano

El sistema tributario peruano se conforma por un conjunto de impuestos, tasas y contribuciones que se establecen en el país a través de normas jurídicas. Las bases en que este se rige provienen desde la reforma tributaria llevada a cabo en diciembre de 1990 cuando, por medio de los Decretos Legislativos 617, 619, 620, 621, 622 y 623, se deroga una exorbitante cantidad de tributos que eran ineficientes y cuya recaudación distraía y complicaba la labor de la Administración Tributaria. Finalmente, desde el 01 enero de 1994 con la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional promulgada por el Poder Ejecutivo, se mencionan los tributos vigentes de forma estructurada. Cabe recalcar que, en ese momento,

existían pocas exoneraciones y beneficios con reglas claras que facilitaran el entendimiento para los operadores del sistema (Bravo, 2006).

Actualmente, el sistema tributario se encuentra dividido en dos secciones: la Administración tributaria y el Marco Tributario que se desarrollarán en los siguientes apartados. Asimismo, se explicará las deficiencias de este.

a. Administración Tributaria

La Administración Tributaria está compuesta por el Gobierno Central y Gobiernos Locales. El primero, se encarga de administrar los tributos internos y aduaneros a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT (Departamento de Investigación y Documentación Parlamentaria [DIDP], 2018). Además, administra las aportaciones de ESSALUD, ONP, y otros conceptos no tributarios como las Regalías Mineras y el Gravamen Especial a la Minería de acuerdo a la Ley N° 27334. El segundo, se encarga de administrar los tributos señalados en la Ley de Tributación Municipal (DIDP, 2018).

Los tributos son aportaciones que deben pagar los ciudadanos al Estado peruano para que este los redistribuya de manera equitativa o de acuerdo a las necesidades del momento (Crespo, 2016). Estos se clasifican de la siguiente manera:

- Los impuestos son tributos que no originan una contraprestación directa a los contribuyentes por parte del Estado (SUNAT, 2016). Los vigentes actualmente se visualizan en el portal del Ministerio de Economía y Finanzas, y en Sunat.
- Contribuciones son los tributos que tiene como hecho generador los beneficios originados por la realización de obras públicas o actividades estatales (SUNAT, 2016). Los vigentes actualmente se visualizan en el portal del Ministerio de Economía y Finanzas, y en Sunat.

- Tasas son tributos que se pagan como consecuencia de la prestación de un servicio público de forma individual para el contribuyente por parte del Estado (SUNAT, 2016). Los vigentes actualmente se visualizan en el portal del Ministerio de Economía y Finanzas, y en Sunat.

Por otro lado, la SUNAT cuenta con un Sistema Administrativo del IGV que son las Deduciones, Percepciones y Retenciones que se realizan por los contribuyentes que se encuentra afectos según los padrones publicados en su página Web. Cabe indicar que existen exoneraciones para el Impuesto General a las Ventas que pueden ser por productos como la papa, por Región Selva, Zona Altoandina, Transporte público terrestre, Transporte de cargas y Espectáculos en vivo declarados como culturales (Macroconsult SA, 2015).

Por otro lado, uno de los tributos que representan gran participación en la recaudación fiscal nacional es el Impuesto a la Renta, el cual se encuentra dividido en cinco categorías: “Renta de primera - Alquiler de Bienes Muebles e Inmuebles, Renta de segunda - Dividendos, Acciones y Ganancias de Capital, Renta de tercera - Empresas, Renta de cuarta - Trabajo Independiente, Renta de quinta - Trabajo Dependiente” (SUNAT, 2016).

Principalmente, la categoría más relevante es la renta de tercera para empresas, la cual está dividida en regímenes de acuerdo al ingreso, tipo del negocio y números de trabajadores de la empresa. Se clasifican de la siguiente manera: Nuevo Régimen Único Simplificado – NRUS que paga una cuota mensual de acuerdo a los ingresos del mes, Régimen Especial - RER por el cual se paga el 1.5% de los Ingresos Netos, Régimen MYPE Tributario – RMT se determina el 10% o 29.5% sobre la utilidad tributaria acorde al nivel de ingresos, y, por último, el Régimen General en el cual se calcula el 29.5% de la ganancia neta (Macroconsult SA, 2015).

De igual forma, existen exoneraciones para el Impuesto a la Renta que pueden darse por sectores económicos como la agricultura y la pesca; por tamaño del contribuyente, como el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), y el Régimen Único Simplificado (RUS); y por zona geográfica, como los contribuyentes de la Amazonía.

En base a lo mencionado en este apartado, los tributos descritos anteriormente son gestionados por la Administración Tributaria, la cual establece los sistemas y mecanismos pertinentes para cumplir con sus facultades asignadas. No obstante, resulta importante mencionar las legislaciones en materia tributaria que se emiten por las autoridades competentes con el fin de estructurar las obligaciones de los contribuyentes, los lineamientos sobre los tributos asignados, así como las responsabilidades y facultades de las autoridades fiscales.

b. Marco Tributario peruano

El Marco tributario está compuesto por la Constitución Política, Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y Finanzas, y Tratados internacionales. Estos emiten Leyes, Decretos Legislativos, Decretos Supremos, Tratados de Libre Comercio y Convenios internacionales que tienen implicancia tributaria (DIDP, 2018).

Una de las legislaciones más importantes es el Código Tributario. Este representa un eje fundamental en el sistema tributario nacional, ya que establece normas, procedimientos y relaciones jurídicas generadas por los diversos tributos. Cabe recalcar que este no es el Código de la Administración Tributaria, sino que es la norma que establece las relaciones entre los sujetos adscritos al fenómeno tributario y sus consecuencia económicas y jurídicas, los cuales se denominan como operadores del Sistema Tributario (Bravo, 2006).

Posterior al Código Tributario, que establece los cimientos de la materia fiscal, la legislación con mayor impacto y relevancia es la Ley del

Impuesto a la Renta debido a que regula uno de los tributos que aporta al fisco en mayor proporción. En adición, esta se complementa con el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Según Castillo, entre las variadas formas de imposición, el impuesto a la renta grava con mayor precisión la capacidad real del contribuyente (1953). Esta legislación establece como principal criterio el domicilio. Esto quiere decir que los contribuyentes domiciliados deberán pagar tributos en base a sus rentas de fuente mundial, mientras que los no domiciliados pagarán en función a sus rentas obtenidas de fuente peruana. Por tanto, la Ley plantea consideraciones subjetivas relacionadas con el domicilio y objetivas que se encuentran vinculadas al lugar donde se ubica la fuente productora (Valle, 2000).

Además, la Ley establece los lineamientos a considerar respecto a los contribuyentes, inafectaciones y exoneraciones, determinación de la renta bruta, renta neta, tasas del impuesto, entre otros aspectos. Cabe indicar que la mayor incidencia de la aplicación de la Ley radica en la renta neta, la cual se determina en base al tratamiento de los gastos e ingresos considerados como deducibles o gravados respectivamente. Es decir, en palabras de Arenas, la determinación de la base imponible o utilidad tributaria se realiza a través de pautas establecidas por la Ley con el objetivo de calcular el impuesto a la renta (Arenas, 2008). Este proceso también es denominado conciliación tributaria a través de la cual se realizan adiciones o deducciones sobre la utilidad contable para obtener la base tributaria.

Sin embargo, en diversas situaciones, surgen dificultades para los contribuyentes respecto al tratamiento que deben aplicar sobre los gastos o ingresos para determinar la base fiscal sobre la que deberán calcular el impuesto a la renta. Esto se verifica debido a la cantidad de discrepancias generadas entre los contribuyentes y el fisco, plasmadas en reclamos y procedimientos contenciosos tributarios que se observan en informes de Sunat y resoluciones del Tribunal Fiscal. A continuación, se explicarán

algunas deficiencias identificadas en la legislación tributaria que pueden producir incertidumbre en tratamientos del impuesto a las ganancias.

c. Deficiencias del sistema tributario

La incertidumbre generada en el tratamiento del impuesto a la renta surge, principalmente, debido a las diversas deficiencias en la estructura y legislaciones del sistema tributario peruano.

Por un lado, resulta muy complejo debido a la existencia de una gran variedad de impuestos, regímenes y categorías de acuerdo a las características de las empresas y/o individuos (Macroconsult SA, 2015). Según Medrano, una óptima técnica tributaria consiste en un ordenamiento sencillo de la materia fiscal; en ese sentido, plantea reducir el número de impuestos, debido a que pocos tributos con tasas adecuadas sobre bases imponibles y contribuyentes establecidos representan un acercamiento a un buen sistema tributario (1996).

Por otro lado, las normas tributarias no son claras, lo cual genera diferentes interpretaciones. Esto se puede observar en la cantidad de Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas para aclarar las normativas (Adrianzén, 1998). Acerca de esta situación, Medrano indica que existe una deficiencia técnica en las legislaciones; por ejemplo, hace alusión a la Ley 25249 que creó una caja fiscal para proteger a los lustradores de calzado; en esta Ley, se indica que se aplicaría un impuesto equivalente al 1% de betunes, tintes, escobillas y demás artículos empleados en esta labor. Sobre esta situación, el autor destaca dos imprecisiones. Primero, el término “demás artículos” es difuso y no pueden conocerse con exactitud los casos en los que deberán aplicarse el pago del tributo. Segundo, el destino o uso para el que se emplearían estos materiales era improbable de confirmar e imposible de fiscalizar debido que las autoridades fiscales no pueden establecer el uso que le dará el contribuyente a los bienes (1996).

En base a las deficiencias anteriormente explicadas, se identifica la necesidad de una normativa fiscal correctamente estructurada, definida, simple y objetiva con la finalidad de establecer de forma precisa las obligaciones de los contribuyentes. Al presentarse inconsistencias en el sistema tributario nacional, en consecuencia, se origina incertidumbres al momento de optar por el tratamiento correcto que debe efectuarse para determinar el impuesto a las ganancias y esta situación poseen un efecto en el ámbito tributario y contable.

2.2.3 Tratamiento contable y tributario del impuesto a las ganancias

De forma precedente a la generación e identificación de incertidumbres fiscales por los motivos relevantes indicados anteriormente, resulta importante explicar el tratamiento del impuesto a las ganancias bajo los enfoques contable y tributario con la finalidad de lograr un mejor entendimiento del tema de investigación.

a. Tratamiento contable del impuesto a las ganancias según las NIIF

El impuesto a las ganancias es una obligación que se origina por las actividades económicas que realiza una organización y se reconoce en el estado de resultados de un periodo determinado (Parra, 2020). Su tratamiento contable se encuentra regulado por la NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Bajo esta norma, el resultado que se obtiene del registro de las operaciones de la entidad se representa en la ganancia o pérdida contable. Asimismo, el reconocimiento de las obligaciones fiscales por impuesto a las ganancias se considera como un gasto y se determina en base a la ganancia fiscal o, en el caso de pérdidas, se calcula el impuesto a recuperar de corresponder (IFRS Foundation, 2019a).

Esta obligación fiscal se divide en dos categorías: corriente y diferido, cuyas definiciones se establecen en la NIC 12. Esta norma indica que el corriente es aquel que se conforma por el importe a pagar (o recuperar) en función a la ganancia fiscal obtenida en el periodo. Asimismo, subdivide a la segunda categoría mencionada como activo diferido y pasivo

activo. El primero se refiere al impuesto que será recuperado en ejercicios futuros, mientras que el segundo representa los importes que serán pagados en períodos posteriores (IFRS Foundation, 2019a).

Es importante indicar que el impuesto a la renta diferido surge a raíz de las diferencias entre la normativa financiera y la normativa tributaria; por ello, se registra el efecto que se genera durante un periodo actual y que tendrá un impacto en ejercicios posteriores. Cabe mencionar que este impacto puede ser de carácter temporal o permanente. Por un lado, las diferencias de carácter temporal podrán revertirse en ejercicios futuros, es decir, que la diferencia se convertirá en cero; mientras que el efecto de las diferencias permanentes se mantiene debido que la legislación fiscal no permite que sean gasto o ingreso, por ello el resultado contable es modificado, sea un incremento o una disminución (Cayra, 2019).

b. Tratamiento tributario del impuesto a las ganancias en el Perú

En contraste con lo anteriormente desarrollado, el tratamiento fiscal del impuesto a las ganancias se fundamenta en la determinación de la obligación tributaria en base a la utilidad fiscal. En caso de un resultado negativo, este se denomina pérdida fiscal.

Conforme a este tratamiento, se realiza una conciliación tributaria bajo la cual se efectúan los ajustes correspondientes sobre la utilidad (o pérdida) contable aplicando las regulaciones establecidas por las autoridades fiscales competentes. Cuando se obtiene la ganancia tributaria, es posible determinar el impuesto a regularizar (o recuperar).

A diferencia del tratamiento financiero, la finalidad del aspecto tributario es determinar el efecto de los reparos por adiciones y deducciones en el impuesto a la renta. Además, estos se consideran de manera extracontable, es decir, el importe a considerar como adición por un gasto no deducible o deducción por un ingreso no gravable, no se somete a un ajuste contable, sino que incrementa o reduce la utilidad

contable y, de esta forma, la convierte en base fiscal. Como indica Cayra en su investigación “La NIC 12 Impuesto a las Ganancias y su impacto contable en los estados financieros de la empresa Scaffold S.A.C. en los periodos 2016-2017, Arequipa”, las adiciones y deducciones se emplean para cumplir los requisitos fiscales de cada jurisdicción y, de esta manera, determinar la base tributaria para el cálculo del impuesto a la renta (2019). Cabe indicar que el efecto observado en la contabilidad es el impuesto diferido que se determina al multiplicar la tasa impositiva aplicable por las diferencias obtenida entre la base contable y la base fiscal.

Sobre la base determinada, se aplican las pérdidas tributarias aceptables en base a las normas fiscales, así como los créditos contra el impuesto a la renta y otros saldos de corresponder conforme a la normativa fiscal. Finalmente, se obtiene la renta neta imponible y, al aplicar sobre esta la tasa impositiva vigente, se determina el impuesto a regularizar. Por el contrario, si se obtiene un resultado negativo, la pérdida podrá ser compensada en el futuro conforme a los métodos establecidos por la Ley.

2.2.4 Contexto de incertidumbres o contingencias tributarias

Luego de explicar los tratamientos contable y tributario aplicables al impuesto a las ganancias, será desarrollado el contexto de incertidumbres o contingencias tributarias. Por ello, en este apartado, se explicará el concepto y el reconocimiento de estas situaciones inciertas de acuerdo a la NIC 37.

a. Concepto de incertidumbre tributaria

En materia tributaria, se puede definir la contingencia como un riesgo permanente en la actividad económica de empresas y organizaciones que puede ocurrir por la incorrecta aplicación de la norma, errores en el cálculo del impuesto, entre otros motivos. En cambio, en la contabilidad, se alude a las obligaciones o los activos de naturaleza posible (Escobedo y Núñez, 2016).

Algunos autores mencionan que algo posible es menos previsible que algo probable, ya que la ocurrencia de estas obligaciones o activos solo se reafirma por futuros eventos inciertos que no están dentro del control de la entidad. Por ende, definitivamente se trata de situaciones de incertidumbre en las que se tiene duda sobre su propia existencia, debido a que está relacionada con un acontecimiento que se puede producir en el futuro (Escobedo y Núñez, 2016).

b. Reconocimiento de contingencias tributarias

Antes de la vigencia de la CINIIF 23, a nivel global, existían distintos tratamientos para el reconocimiento de contingencias tributarias. En el Perú, se aplicaba la NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” para las incertidumbres y a determinar si reconocer o no un activo o pasivo contingente por concepto de impuesto a la renta.

Anteriormente, el alcance de la norma se aplicaba para la provisión, activos contingentes y pasivos contingentes sin distinción del impuesto a las ganancias. En la actualidad, solo cubre los pasivos y activos inciertos que no aplican la NIC 12 (Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario [IPIDET], 2020).

La norma conceptualiza activo contingente como activos posibles que se originan por eventos pasados cuya existencia se concretará por la ocurrencia o no de hechos futuros inciertos que se encuentran parcialmente bajo el control de la entidad. En cambio, los pasivos contingentes comprenden dos variantes. La primera es una obligación posible, pero no probable, producto de sucesos pasados cuya materialización se realizará por el acontecimiento o no de una situación futura que no está bajo el control completo de la compañía. La segunda, un pasivo que no es reconocido porque no se puede medir de manera fiable su valor o no requiera una salida de dinero o bienes para pagar la obligación (Ernst & Young [EY], 2017).

Para la medición del activo o pasivo contingente, primero debe ser clasificado como probable, posible o remoto. Si se encuentra en la primera clasificación, se emplea el método de valor más probable o el método de valor esperado. El primer método, se realiza determinando las estimaciones posibles a través del juicio de la gerencia. El segundo, consiste en estimar el valor empleando un promedio de los posibles resultados con sus probabilidades asociadas (IFRS Foundation, 2019b).

Cabe mencionar que los activos y pasivos contingentes no son registrados en los estados financieros de acuerdo a la norma, pero en caso de que la obligación sea probable se registrará una provisión. De igual forma, si los beneficios resultan probables o el pasivo sea posible se revelan en las notas; por el contrario, si el pasivo es remoto, no se reconoce ni se revela (EY, 2017).

2.2.5 Aplicación de la CINIIF 23 para el tratamiento de incertidumbres fiscales

De forma posterior al reconocimiento de contingencias tributarias bajo los procedimientos de la NIC 37, surge la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias”. Esta interpretación se originó como una respuesta ante las situaciones inciertas que atravesaban diversas organizaciones al momento de reconocer operaciones que afectaban al impuesto a las ganancias.

En esta sección, se expondrá los alcances, concepto de incertidumbre, detección de posiciones fiscales inciertas, métodos de valuación y la revelación en los estados financieros en base a los lineamientos de la norma de interpretación.

a. Alcance de la norma

Como se indica en la CINIIF 23, el alcance de esta interpretación busca aclarar los requerimientos para el reconocimiento y la medición de la NIC 12 en situaciones en las que existe incertidumbre frente a tratamientos

del impuesto a las ganancias. Por tanto, una organización reconocerá y medirá el activo y el pasivo por impuestos corrientes o diferidos utilizando los procedimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (o pérdida), bases fiscales, pérdidas no aplicadas, créditos fiscales no aplicados y tasas impositivas aplicando la presente interpretación (IFRS Foundation, 2019c).

b. Concepto de incertidumbre según CINIIF 23

Según esta interpretación, una incertidumbre fiscal o tratamiento impositivo incierto es un tratamiento por el cual no existe seguridad sobre si la autoridad tributaria aceptará dicho tratamiento fiscal según la normativa fiscal (IFRS Foundation, 2019c). En otras palabras, si una Compañía decide incluir o no un gasto o un ingreso determinado en su base fiscal, será una posición incierta en caso de que su aceptabilidad no posea certeza según la legislación tributaria aplicable.

c. Detección de incertidumbres

La interpretación plantea cuatro aspectos a tomar en cuenta cuando se presenta incertidumbre en tratamientos del impuesto a las ganancias.

En primer lugar, la entidad debe considerar si realizará la evaluación del tratamiento incierto de forma separada o conjunta. Según Villalobos, se deben tomar en cuenta dos factores: primero, de qué manera la entidad elabora sus declaraciones de impuestos y apoya sus tratamientos fiscales; segundo, de qué forma la compañía espera que la autoridad tributaria efectúe su fiscalización y resuelva los problemas (2019).

En segundo lugar, se encuentran los supuestos que la entidad aplicará respecto a la revisión de los tratamientos fiscales por las autoridades tributarias. Dentro de este aspecto, la entidad debe considerar que la autoridad fiscal puede inspeccionar las cifras sobre las cuales posee derecho a examinar y contará con total conocimiento sobre la información pertinente cuando efectúe tales revisiones (IFRS Foundation, 2019c). En

otras palabras, no se presenta riesgo de detección al momento de inspeccionar si los tratamientos fiscales inciertos afectan las ganancias o pérdidas fiscales, pérdidas o créditos tributarios y tasas impositivas. Según Córdova, la inexistencia del riesgo de detección representa la premisa de que la administración fiscal tiene acceso a todos los hechos y medios probatorios acerca de las operaciones que generan las incertidumbres (2020).

En tercer lugar, la entidad deberá establecer la manera en la que determinará la ganancia o pérdida fiscal, bases tributarias, pérdidas o créditos fiscales no aplicados y tasas impositivas. Primero, la compañía deberá determinar si la autoridad fiscal aceptará o no el tratamiento impositivo incierto. Bajo el supuesto de que será aceptado por la organización fiscal competente, Méndez (2017) indica que la entidad realizará su contabilización para el impuesto a la renta de forma coherente con el tratamiento tributario realizado.

Por el contrario, si la compañía concluye la probabilidad de que la autoridad fiscal no acepte el tratamiento fiscal incierto, la entidad deberá reflejar el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento a través de los métodos propuestos por la CINIIF 23. Según Villalobos, se empleará el método que represente una mejor predicción para resolver la incertidumbre impositiva (2019). Los métodos mencionados serán desarrollados en el próximo apartado del presente trabajo de investigación.

En cuarto lugar, la entidad debe tener en cuenta los cambios en los hechos y circunstancias. Esto significa que se deberá evaluar nuevamente una estimación o juicio requerido por la CINIIF 23 en caso se vean afectados por modificaciones en los acontecimientos sobre los cuales se basaron o si surge nueva información. Por ejemplo, se puede considerar como información nueva ciertas modificaciones o acciones realizadas por la autoridad fiscal o evidencia de que esta ha tomado una determinada posición sobre una operación similar (Méndez, 2017). Asimismo, en el

apéndice A de la interpretación, se observa una guía sobre este último aspecto. En la mencionada guía, los párrafos A1, A2 y A3 buscan brindar una conceptualización de esta sección de la interpretación, determinar algunos ejemplos que puedan generar nuevas evaluaciones de los juicios y estimaciones inicialmente empleados y una breve descripción sobre la circunstancia que no representa cambios en hechos o circunstancias.

d. Métodos de valuación

En base al tercer aspecto desarrollado en el apartado anterior, se identifican dos métodos de valuación propuestos por la CINIIF 23 para reflejar el efecto de la incertidumbre fiscal y se empleará el que prediga una mejor solución respecto a la posición incierta.

En primer lugar, la interpretación describe el método del importe más probable. A través de este procedimiento, se define que los resultados son duales, es decir, son situaciones de todo o nada, o se concentran en un valor específico (Ernst & Young Perú, 2019). Esto refleja que, en una determinada operación, debe optarse por registrar o no una cifra que se ha establecido como la más probable para resolver la incertidumbre fiscal.

En segundo lugar, la interpretación presenta el método del valor esperado. Este método es apropiado si existe un rango de diferentes resultados posibles que no son duales ni se enfocan en un solo valor (Méndez, 2017). Es decir que, en relación a una incertidumbre fiscal, se determinan diferentes cifras posibles a considerar y cada una de ellas posee una probabilidad diferente; en consecuencia, se efectúa un ponderado de los resultados y sus probabilidades porcentuales: se multiplica cada importe estimado con su probabilidad y la sumatoria total de cada cifra determinada representa el valor esperado.

Adicionalmente, cabe resaltar que la decisión del método a emplear debe reflejar idóneamente el efecto de la incertidumbre fiscal y representar la mejor solución para la misma. Respecto a la medición de posiciones

impositivas inciertas, Settineri (2019) menciona que la elección del método de medición no debe sustentarse a través de la política de una empresa, es decir, por simple conveniencia, sino que el método debe brindar la resolución más efectiva para la situación fiscal incierta.

e. Revelación en el estado financiero

Posteriormente al registro de los importes determinados en base a los métodos propuestos por la interpretación, se deberán informar en los estados financieros los juicios e hipótesis aplicados para obtener la ganancia o pérdida fiscal, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, entre otros. Según Rodríguez, a pesar de que la compañía concluya que es probable que la autoridad tributaria acepte una posición fiscal incierta, debe evaluar si revelará el posible efecto de la incertidumbre como contingencia relacionada con los impuestos (2019).

En la CINIIF 23, no se han incluido nuevos lineamientos respecto a la información a revelar. Sin embargo, esta interpretación indica que la compañía deberá establecer si revelará, en primer lugar, los juicios empleados al determinar la ganancia o pérdida fiscal, bases tributarias, pérdidas o créditos fiscales no aplicados y las tasas impositivas. Asimismo, las revelaciones de los juicios y estimaciones aplicados para determinar los tratamientos fiscales inciertos deben realizarse de conformidad con los lineamientos de la NIC 1 “Presentación de estados financieros” (Méndez, 2017). Esta norma menciona en su párrafo 125 que una entidad debe revelar información sobre los supuestos empleados y otras situaciones inciertas que representen un riesgo significativo de generar ajustes en los activos o pasivos dentro de un periodo determinado; por tanto, se deben incluir la naturaleza y el importe en libros al final del periodo (IFRS Foundation, 2019d).

2.2.6 Análisis del riesgo tributario en las empresas mineras peruanas

A partir del desarrollo realizado sobre las contingencias tributarias según CINIIF 23, se considera necesario aplicar sus lineamientos en un sector económico determinado con el fin de analizar su efecto de forma apropiada. En ese sentido, consideramos pertinente delimitar el proyecto de investigación en la actividad minera, que representa uno de los principales sectores económicos en el Perú. Por tal motivo, en este apartado, se explicará el contexto actual del sector, los impuestos a las empresas mineras, los beneficios tributarios que existen para estas compañías y situaciones en las que se puede generar un riesgo tributario.

a. Sector minero en el Perú

Desde la época del Tahuantinsuyo, la minería ha formado parte importante de las actividades del Imperio Inca. Luego, tras la conquista de los españoles y la colonización se expuso la riqueza en minerales del territorio dando origen a la frase “Vale un Perú” colocada por los europeos (Larrain Vial Sociedad Agente de Bolsa S.A [Larrain Vial], 2012).

La minería es una actividad económica productiva a través de la cual se identifican áreas que poseen minerales para extraerlos y procesarlos con la finalidad obtener metales empleados en las actividades diarias (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, s.f.). Esta se desarrolla en todo el mundo y tiene un rol importante, ya que es la fuente de crecimiento, sustento y desarrollo (Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería [Osinergmin], 2017).

En la actualidad, Perú pertenece a los principales productores mundiales de metales debido a que esta es polimetálica. Esto se debe a que primordialmente se producen metales básicos no ferrosos como son el cobre, el zinc, el plomo y el estaño, y preciosos como el oro y la plata (Larrain Vial, 2012).

En la economía peruana, la industria minera representa uno de los sectores productivos más importantes debido que es el principal generador de divisas y contribuciones fiscales en el país. Además, produce valor agregado y promueve la inversión, en especial, en áreas remotas del territorio nacional lo cual contribuye a la calidad de vida de las poblaciones (Larrain Vial, 2012)

Uno de los impactos más significativos de la minería peruana se observa en su participación en el Producto Bruto Interno (PBI) del país. Durante el periodo 1995 - 2015, el crecimiento de este sector, respecto a su contribución al PBI, obtuvo un incremento promedio de 13%, mientras que el aumento promedio de tal indicador económico fue de 9%. Esta variación favorable del PBI minero fue consecuencia de las reformas aplicadas, el programa para la estabilización económica y la política de promoción para la actividad minera (Osinermin, 2017).

Como consecuencia de las nuevas regulaciones implementadas por el estado peruano, otro de los aportes de este sector, es el incremento de las inversiones mineras. Principalmente, en el marco regulatorio establecido, se destaca la Ley de Promoción de Inversiones en el Sector Minero. Además, el aumento de la actividad minera genera beneficios laborales debido que produce nueve empleos indirectos los cuales surgen por cada empleo directo (Osinermin, 2017). Por lo tanto, los beneficios obtenidos por este rubro económico no solo significan ganancias para la compañía, sino que además ofrece un bienestar económico y social para la población económicamente activa.

Por otro lado, así como la minería genera elevados beneficios económicos y fomenta nuevos empleos, también representa una de las más altas contribuciones fiscales en el territorio nacional. Según el Instituto Peruano de Economía, la carga fiscal de las empresas mineras, es decir, la proporción de los ingresos en relación al PBI que se entrega al fisco, es

de 47%. Este porcentaje es mayor en comparación a los sectores mineros de otros países competidores como Chile o Canadá (IPE, 2019).

De manera adicional al pago de tributos estándar efectuado por otros sectores, la actividad minera posee una condición fiscal más amplia y cuenta con obligaciones adicionales con el Estado tales como las regalías y el canon minero.

En base a la Ley N° 26821, “Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales”, se establecen las regalías que representan retribuciones económicas al Gobierno por motivo de aprovechamiento de recursos naturales tales como minerales, recursos solares, hidrocarbúricos, eólicos y similares. Estos aportes se pueden efectuar a través de contraprestaciones, derecho de otorgamiento, entre otros (Osinermin, 2017).

Por otro lado, el canon es estipulado en base a la Ley N° 27506, “Ley del Canon”, y representa la participación que poseen los gobiernos regionales y locales sobre los ingresos obtenidos por el Estado debido a la explotación de los recursos naturales (Osinermin, 2017). Es decir que el canon corresponde a la proporción del total recaudado por el Estado que será destinado a los gobiernos regionales y locales correspondientes a las zonas en las que se extraen los recursos naturales.

Cabe precisar que la legislación tributaria aplicable al sector minero como el Impuesto Especial a la Minería, Ley de Regalías Mineras y el Gravamen Especial a la minería será detallada en el siguiente apartado de la presente investigación.

b. Impuestos en las empresas mineras

Al igual que todas las empresas conformadas en el territorio peruano, las compañías mineras también poseen la obligación de pagar el impuesto a la renta (en adelante IR) por las ganancias que produzcan sus diversas actividades. Esta se calcula multiplicando la tasa IR del periodo,

en el 2019 es 29.5%, por las ganancias antes del tributo; en caso de contar con un contrato de estabilidad tributaria, se adicionan dos puntos porcentuales, es decir 31.5%.

Cabe indicar que la tasa del IR del Perú en comparación con otros países mineros es de rango intermedio, pues se encuentra ligeramente más alto de Chile y en un nivel equivalente al de Canadá (IPE, 2019).

La recaudación de este impuesto tuvo una disminución entre el 2011 y 2016 por la caída de la renta neta de estas compañías. Esto se debió a la caída de los precios internacionales de los metales y por las depreciaciones asociadas a fuertes inversiones realizadas en años pasados. Sin embargo, a mediados del 2017 comenzó a recuperarse (IPE, 2019).

Otro impuesto afecto a las ventas o compras realizadas en el territorio peruano es el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), que equivale el 18% de la base imponible de la venta del bien o servicio. Esto se debe a que el 16% corresponde al IGV y 2% por concepto de Impuesto de Promoción Municipal.

De igual manera, las mineras poseen impuestos especiales en el sector desde la reforma de la tributación minera realizada en el año 2011. Primero, se encuentra las regalías mineras, luego el impuesto especial a la minería y finalmente el gravamen especial a la minería (IPE, 2019).

En el Perú existen dos leyes que gravan las regalías que son las leyes N° 28258 y N° 29788 en las cuales se encuentran los sujetos los titulares de las concesiones mineras, incluyendo las compañías que realicen exploración de recursos de minerales ya sean estos metálicos o no; y que realizan dichas actividades de acuerdo a lo expuesto en la ley N° 29789 del "Título Décimo Tercero del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería". Además, el pago de estas no será menor de 1% de

las ventas realizadas. No obstante, los que posean un Convenio de estabilidad tributaria no se les será aplicable el pago (IPE, 2019).

Con el fin de recaudar mayores ingresos, el estado peruano creó el Impuesto especial a la minería que se encarga de gravar la utilidad operativa conseguida por los sujetos que desempeñan actividades mineras, procedentes de ventas de minerales metálicos en cualquier estado, así como también los provenientes de los autoconsumos y salidas no justificadas de dichos bienes. Asimismo, el nacimiento de este tributo es trimestral y se paga de acuerdo al monto obtenido de multiplicar la tasa efectiva con la utilidad operativa trimestral. Este pago debe ser realizado máximo en el doceavo día después de haberse generado (Congreso de la República, 2011b).

Finalmente, por la Ley 29790 se aplica el marco legal de gravamen especial a la minería, el cual se aplica a empresas mineras que posean un convenio activo con el Estado peruano de acuerdo a la Ley General de Minería. Esta se origina de la explotación de recursos naturales no renovables y es realiza trimestralmente, por lo cual nace al cierre de cada trimestre. Asimismo, las regalías que hubieran pagado pueden ser devengados para el pago de este impuesto (Ministerio de Energía y Minas [MINEM], 2011).

c. Beneficios tributarios en las empresas mineras

Por otro lado, además de las obligaciones fiscales particulares del sector, las empresas que realizan actividades mineras poseen diversos beneficios tributarios, los cuales serán desarrollados a continuación.

El primero es la devolución del Impuesto General a las Ventas debido a que este solo tiene como objetivo gravar al consumidor final. Por ende, se estableció un sistema de devolución para aquellos que no lo son, es decir, para los exportadores. Cabe resaltar que solo se aplica para el pago de este impuesto, mas no para el pago del Impuesto a la Renta.

Además, si este posee un saldo a favor como resultado de la resta del IGV de ventas con el IGV de compras, será considerado como crédito fiscal de conformidad con la Ley (IPE).

Asimismo, para los inversionistas a largo plazo o de gran magnitud, se ha creado la recuperación anticipada del IGV. Esta consiste en una devolución de dicho impuesto en la etapa preoperativa de un proyecto de inversión; es decir, mientras se acondiciona y se invierte en situaciones que generan ingresos. Sin embargo, para acogerse a este beneficio deben obtener un Contrato de Inversión con el Estado y una inversión mayor o igual a US\$5 millones de dólares (IPE, 2019).

De igual forma, se puede generar una devolución definitiva del IGV a los titulares de concesiones mineras por los pagos que realizaron de las actividades que pertenecen exclusivamente a la fase de exploración. Estas pueden ser por importaciones o compras de bienes, servicios y contratos de construcción empleados en esa etapa. No obstante, para acogerse a este beneficio deben poseer una inversión mayor de US\$ 500,000 y una suscripción de un Contrato de Inversión de Exploración vigente (IPE, 2019).

El segundo es el Contrato de Estabilidad Tributaria, al cual se pueden suscribir las empresas pertenecientes al sector minero por una inversión mínima de US\$ 20 millones a cambio de contar con estabilidad del régimen tributario, cambiario y administrativo por un periodo de 10 años. De igual forma, esto les permitirá una libre disposición de divisas, estabilidad de regímenes especiales y la inexistencia de una modificación unilateral del contrato. No obstante, existen contratos de 12 años hasta 15 años que requieren de una mayor inversión, pero otorgan más garantías como la contabilidad en moneda extranjera y una tasa de depreciación acelerada por edificaciones y construcciones de 5%, y para maquinarias y otros activos fijos de 20% (IPE, 2019).

El tercero es la depreciación acelerada, la cual representa un mecanismo que permite una mayor deducción para la renta en

comparación al método de línea recta por los primeros 5 años. Tal beneficio permite asegurar la viabilidad del proyecto, pues disminuye la carga fiscal. Esto se puede observar en la tasa de depreciación equivalente a 20% para mineras con un largo periodo de maduración de la inversión, en comparación con otras actividades económicas que aplican el 10% para las maquinarias y equipos (IPE, 2019).

d. Situaciones en que se genera riesgo tributario

De acuerdo a las últimas Resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha visualizado que, de forma frecuente, las empresas presentan dificultades de interpretación de la norma respecto a los cálculos de depreciación y los ajustes del market to market.

En estas resoluciones, se observaron que los errores de depreciación que sería aceptada tributariamente se deben a que se aplicó de manera equivocada la tasa correspondiente, ya que algunas entidades cuentan con un convenio por el cual pueden aplicar una tasa de 20% en lugar de 10%. Asimismo, otro factor identificado se relaciona con los desembolsos realizados que no fueron aceptados como costos en el valor de los activos fijos, debido a que los órganos fiscalizadores consideran que aquellos debieron ser gastos.

De igual manera, cabe precisar que contablemente existen dos métodos de depreciación, el de línea recta y el de unidades producidas. Mediante el primer método, el activo se deprecia de acuerdo a su vida útil, mientras que, a través del segundo método, se realiza según la cantidad de unidades producidas. En contraste, bajo el enfoque tributario, se efectúa en base a las tasas de depreciación que se estipulan en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Mientras que, en el sector minero, existen tasas de acuerdo al Régimen o Convenio al que se encuentren suscritas las compañías y en función al momento en que se realizó la actividad minera como la etapa de exploración.

Por otro lado, se observó la problemática de la colocación de las ventas o costos al precio del mercado, puesto que, en algunos casos, la cotización de los precios internacionales incluye los fletes, seguro, etc. No obstante, en algunas circunstancias, resulta necesario ajustarlos de modo que solo presenten la situación en que se encuentra la venta del producto. Por ello, la administración tributaria puede diferir con lo presentado por la empresa, pues la autoridad considera que algunos desembolsos realizados son aceptados y otros no; así mismo, la cotización de la mercadería puede generar una discrepancia, ya que la compañía puede optar por una fecha de cotización determinada y la administración puede considerar que es incorrecta.

En base a lo desarrollado, se identifica que los ajustes del valor razonable y los cálculos de depreciación presentan un riesgo tributario, ya que se han presentado muchas situaciones de incertidumbre respecto a la correcta aplicación de las normas en tales situaciones.

2.2.7 Contribución de la CINIIF 23 a la facultad de fiscalización de Sunat

Como último apartado del desarrollo de las bases teóricas del proyecto de investigación, se identificará el rol de la CINIIF 23 en la transparencia de la información revelada sobre los tratamientos fiscales inciertos durante el proceso de fiscalización realizado por la autoridad tributaria.

a. Descripción del órgano regulador

En el Perú, la autoridad fiscal se denomina Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Esta entidad posee importantes funciones como gestionar los tributos internos en el ámbito nacional, las contribuciones tributarias y no tributarias, emitir regulaciones en materia fiscal y aduanera, determinar las obligaciones de los contribuyentes y resolver asuntos contenciosos y no contenciosos, así como los recursos interpuestos por los contribuyentes, cumplir las

resoluciones del Tribunal Fiscal, y, de ser el caso, las que emita el Poder Judicial (Poder Ejecutivo, 1988).

Cabe indicar que otro de los órganos resolutores en materia tributaria es el Tribunal Fiscal el cual posee una mayor jerarquía en contraste con la Sunat y otros organismos. Esta entidad representa la última instancia administrativa en materia fiscal y aduanera en el país. Asimismo, es un órgano competente para la resolución de controversias presentadas por los contribuyentes y las autoridades tributarias (MEF, s.f.).

Por otro lado, en el marco del Código Tributario, se establecen las facultades de la autoridad fiscal como la de recaudación, de determinación y fiscalización, y sancionadora. Entre las potestades mencionadas, será desarrollada la facultad de fiscalización puesto que se relaciona con la necesidad de información probatoria transparente y adecuada requerida durante dicho proceso.

b. Definición de la Facultad de Fiscalización

El artículo 61 del Código Tributario menciona que las obligaciones fiscales determinadas por los deudores tributarios se encuentran sujetas a fiscalización por parte de la Administración Tributaria, proceso por el cual se comprueba si se presentó de manera completa la información, es decir, que no se hayan brindado datos erróneos ni omisiones (Congreso de la República, 2013). Según Capia, esta solo se limita a requerir y corroborar toda información relacionada con el cálculo de la obligación tributaria a través del cruce de los datos proporcionados por terceros (2019).

Asimismo, la fiscalización solo se puede efectuar de manera discrecional de acuerdo a la normativa tributaria, debido a que se busca llevar a cabo el procedimiento con un margen de libertad, pero sin afectar a lo que se considera más conveniente para el interés público y que se encuentre dentro del marco de ley (Pino y Tantaya, 2016). Además, el marco legal de dicho proceso se conforma por “el Código Tributario, el

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG); y, por otro lado, por los principios orientadores del procedimiento administrativo, tales como los de legalidad” (Pino y Tantaya, 2016, pp.5).

De igual manera, este procedimiento puede realizarse de manera definitiva o parcial. Por un lado, a través de la fiscalización definitiva, se revisan todos los elementos de la obligación tributaria de manera en que ya no se pueda realizar una nueva fiscalización por los tributos y períodos fiscalizados.

Por otro lado, será parcial cuando la revisión solo abarque uno o algunos elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, bajo esta modalidad, la Sunat deberá informar que la fiscalización es de carácter parcial y los aspectos que se evaluarán. Asimismo, se podrá volver a requerir información de tributos o períodos fiscalizados, pero solo para los aspectos no revisados (Pino y Tantaya, 2016).

Además, existen plazos establecidos por el Código Tributario para requerir información por parte de la Sunat y para la obligación de presentación por parte del contribuyente. Cabe indicar que una vez concluido el plazo no se podrá requerir más información. Sin embargo, no existe un periodo determinado para la conclusión de este procedimiento (Pino y Tantaya, 2016).

c. Aporte de la CINIIF 23 a la Fiscalización

Como indica la interpretación CINIIF 23 en su párrafo 8, cuando una entidad evalúe cómo afecta un tratamiento fiscal incierto en la determinación de la ganancia o pérdida fiscal, bases fiscales, créditos no aplicados, entre otros conceptos, deberá tener en cuenta el supuesto de que la autoridad fiscal podrá revisar los importes sobre los cuales posee la facultad de inspeccionar y tendrá total conocimiento de la información vinculada cuando ejecute dichas revisiones (IFRS Foundation, 2019c).

La premisa mencionada anteriormente significa que la autoridad fiscal cuenta con total potestad de requerir y obtener la información necesaria para efectuar el proceso de fiscalización. Este supuesto sobre el que las compañías realizan la evaluación del impacto de las incertidumbres fiscales, se denomina inexistencia del riesgo de detección.

Según Córdova, cuando las compañías establecen que las posiciones fiscales determinadas pueden generar discrepancias con la autoridad tributaria, el riesgo de detección por parte del órgano regulador no debe ser considerada bajo la aplicación de la CINIIF 23, debido que posee el derecho de acceder a todos los hechos o medios probatorios de la operación en cuestión (2019).

Sin embargo, podrían surgir cuestionamientos por parte de los contribuyentes puesto que, al revelar los juicios aplicados para calcular las incertidumbres impositivas, presentan información fiscal que pueden considerar confidencial. En ese sentido, Arana indica que si bien hay posibilidad de que los contribuyentes hagan alusión al derecho de reserva tributaria, estipulada en el artículo 2º numeral 5 de la Constitución Política del Perú, trasciende la representación fiel y la necesidad de contar con información financiera completa, transparente y razonable de conformidad con las NIIF (2019).

Por lo anteriormente mencionado, es importante que las revelaciones sobre los juicios y estimaciones aplicados para la determinación de posiciones fiscales inciertas se realicen de conformidad con la NIC 1 como se desarrolla en el apartado de Revelación en los estados financieros. De esta forma, la información presentada cumplirá las características necesarias para contribuir al proceso de fiscalización de forma eficaz y bajo la premisa de que la autoridad fiscal accederá sin restricciones a la información requerida durante el plazo establecido (Arana, 2019).

3. Hipótesis y Variables

En este capítulo se desarrolla las hipótesis y variables que se desarrollarán el presente trabajo de investigación.

3.1 Hipótesis

En concordancia con los problemas y objetivos formulados, se plantean la hipótesis general y las hipótesis específicas que serán desarrollados a lo largo de la presente investigación.

3.1.1 Hipótesis General

- La aplicación de la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias no genera un impacto significativo en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019.

3.1.2 Hipótesis Específicas

- La CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias contribuye a mejorar la presentación de los estados financieros para el proceso de fiscalización tributaria.
- Los gastos por depreciación y ajustes de market-to-market son las principales operaciones en las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 que originan un tratamiento impositivo incierto.
- El importe más probable es el método más utilizado por las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 para revelar en forma correcta los tratamientos impositivos inciertos.

3.2 Variables

En concordancia con las hipótesis formuladas, se plantean las diversas variables que se emplearán al momento de desarrollar el proyecto de investigación.

3.2.1 Identificación de variables

En este apartado se identificará las variables pertenecientes a la hipótesis general y específica.

a. Variables de la hipótesis general

- Variable 1: CINIIF 23 “La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”
- Variable 2: Estados Financieros

b. Variables de las hipótesis específicas

- Variable 3: Proceso de fiscalización tributaria
- Variable 4: Gastos por depreciación y ajustes de market-to-market (valor de mercado)
- Variable 5: Tratamiento impositivo incierto
- Variable 6: El importe más probable

3.2.2 Operacionalidad de variables

- Indicador de la variable 1 - Empresas supervisadas

Existen empresas supervisadas o reguladas por organismos como la CONASEV, ahora Superintendencia del Mercado de valores, o la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (Díaz, 2010). En el presente proyecto, se identificará el impacto de la CINIIF 23 en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la SMV, debido a que es uno de los sectores con mayor contribución fiscal en el país.

- Indicador de la variable 1 – NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”

El impuesto a las ganancias es una obligación que se origina por las actividades económicas que realiza una organización y se reconoce en el estado de resultados de un periodo determinado (Parra, 2020). La CINIIF 23 es una interpretación que busca aclarar la aplicación de los lineamientos de la NIC 12 Impuesto a las ganancias.

- Indicador de la variable 1 y 5 - Ley del Impuesto a la Renta

La determinación de la base imponible o utilidad tributaria se realiza a través de pautas establecidas por la Ley con el objetivo de calcular el impuesto a la renta (Arenas, 2008). Sin embargo, la legislación fiscal posee deficiencias que dificultan su comprensión y, en consecuencia, se pueden generar posiciones fiscales inciertas.

- Indicador de la variable 1 - Antecedentes de la norma - NIC 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”

Anteriormente el alcance de la norma se aplicaba para la provisión, activos contingentes y pasivos contingentes sin distinción del impuesto a la ganancia (IPIDET, 2020). Actualmente, se emplea la interpretación CINIIF 23 para el tratamiento de las incertidumbres fiscales que afectan al impuesto corriente y diferido, y otros conceptos tributarios relacionados con la NIC 12.

- Indicador de la variable 1 - Detección de incertidumbres

La interpretación plantea cuatro aspectos a tomar en cuenta cuando se presenta incertidumbre en tratamientos del impuesto a las ganancias (IFRS Foundation, 2019c). Estos aspectos permiten identificar las incertidumbres fiscales y aplicar el tratamiento que represente la mejor solución para estas situaciones.

- Indicador de la variable 1 - Métodos de medición

La CINIIF 23 propone dos métodos de medición para determinar el efecto de una incertidumbre fiscal. De acuerdo a Méndez, “la entidad debe medir el impacto de la incertidumbre utilizando el método que mejor predice la resolución de la incertidumbre; ya sea el método del monto más probable o el método de valor esperado” (2017, p.2).

- Indicador de la variable 1 - Revelación en los estados financieros

De acuerdo a Méndez, “No existen nuevos requerimientos de revelación en la CINIIF 23. Sin embargo, se recuerda a las entidades la necesidad de revelar, de acuerdo con la NIC 1, los juicios y estimaciones hechas al determinar el tratamiento fiscal incierto” (2017, p.2). En ese sentido, la revelación de incertidumbres fiscales según CINIIF 23 no considera nuevos lineamientos, sino que se aplican las disposiciones establecidas en la NIC 1.

- Indicador de la variable 2 - Políticas contables

La elección del método de medición no debe sustentarse a través de la política de una empresa, es decir, por simple conveniencia, sino que el método debe brindar la resolución más efectiva para la situación fiscal incierta (Settineri, 2019). Es decir que la compañía no puede establecer como una política contable la aplicación de un determinado método de medición para el tratamiento de las incertidumbres fiscales, sino que deberá determinar qué método representa una mejor solución para cada posición impositiva incierta.

- Indicador de la variable 2 - Activo diferido

El impuesto diferido se genera a raíz de las diferencias entre las normas contables y tributarias. Según la NIC 12, los “activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros” (IFRS Foundation, 2019a, p.2). Por tanto, este se

registra y revela según la NIC 12 con el fin de mostrar el efecto de la ley fiscal en la contabilidad.

- Indicador de la variable 2 - Pasivo diferido

Según la NIC 12, los “pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles” (IFRS Foundation, 2019a. p.2). De igual manera, este impuesto se reconoce para considerar el efecto de la normativa tributaria en la contabilidad y su tratamiento debe ser efectuado en base a los lineamientos de la NIC 12.

- Indicador de la variable 2 - Notas a los estados financieros

Las notas representan una explicación o aclaración de los importes de las cuentas mostradas e información comparativa (“Notas y revelaciones en los estados financieros: significados e implicaciones”, 2019). Por tanto, la información considerada en las notas resulta importante para una comprensión integral de los estados financieros.

- Indicador de la variable 3 - Normas legales

La CINIIF 23 posee un impacto en la fiscalización realizada por la Autoridad Tributaria que será determinado en el presente proyecto de tesis. El marco legal del proceso de Fiscalización es “el Código Tributario, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT y la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG)” (Pino y Tantaya, 2016, pp.5). A través de este proceso, Sunat verificará que se haya declarado correctamente la obligación fiscal, por tanto, hará una revisión sobre los aspectos con incidencia tributaria en las operaciones del contribuyente.

- Indicador de la variable 3 - Órgano Fiscalizador

En el Perú, la autoridad fiscal se denomina Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Poder Ejecutivo, 1988).

Esta entidad posee la facultad de ejecutar el proceso de fiscalización a los contribuyentes con el fin de verificar la correcta determinación de la obligación tributaria.

- Indicador de la variable 3 - Impacto de CINIIF 23 en la fiscalización

Los lineamientos de la CINIIF 23 mencionan que se deben revelar los juicios y estimaciones aplicados para la determinación de posiciones fiscales inciertas se realicen de conformidad con la NIC 1, lo cual contribuirá al proceso de fiscalización de forma eficaz (Arana, 2019). Por lo tanto, la aplicación de la CINIIF 23, para el tratamiento de incertidumbres fiscales, incrementa la transparencia en los estados financieros, lo cual contribuye a la fiscalización efectuada por Sunat.

- Indicador de la variable 4 - Variaciones en las cotizaciones del Mercado

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal (s.f.), mencionan la problemática de la colocación de las ventas o costos al precio del mercado debido a la incertidumbre de la aceptación de los ajustes o la cotización empleada. Por lo tanto, estas variaciones pueden generar posiciones fiscales inciertas.

- Indicador de la variable 4 - Conciliación tributaria de los activos fijos

Al efectuar la conciliación tributaria de los activos fijos, con el fin de determinar la depreciación según la normativa fiscal, pueden identificarse posiciones impositivas inciertas. De acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se visualizan errores de depreciación que sería aceptada tributariamente y se debe a que se aplicó de manera equivocada la tasa correspondiente, o, por otro lado, que existen desembolsos de dinero no aceptados como parte del costo del activo (s.f.).

- Indicador de la variable 4 - Resoluciones del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal representa la última instancia administrativa en materia fiscal y aduanera en el país por medio de resoluciones (MEF, s.f.). A través de estos documentos, se resuelven diferentes situaciones en materia tributaria presentados por los contribuyentes. Por tanto, la revisión de estas resoluciones, permite conocer las incertidumbres fiscales más frecuentes.

- Indicador de la variable 5 - Legislación tributaria minera

Las empresas mineras pagan Impuesto a la Renta y otros impuestos especiales. También poseen beneficios tributarios (IPE, 2019). Por lo tanto, la actividad minera cuenta con mayor carga fiscal y legislaciones tributarias que aplicar. En ese sentido, existe una mayor probabilidad de que algunas de sus operaciones generen incertidumbres fiscales.

- Indicador de la variable 5 - Cambios en los hechos y circunstancias

De acuerdo a Méndez, “los juicios y estimaciones hechas para reconocer y medir el efecto de los tratamientos fiscales inciertos se reevalúan cuando cambian las circunstancias o cuando hay nueva información que afecta a esos juicios” (2017, p. 2). Por tanto, si surgen estos cambios en hechos y circunstancias, los criterios aplicados inicialmente en el tratamiento de las incertidumbres fiscales deberán ser reexaminados.

- Indicador de la variable 6 - Probabilidad de aceptación

La compañía deberá determinar si la autoridad fiscal aceptará o no el tratamiento impositivo incierto (Méndez, 2017). Esto quiere decir que la probabilidad de aceptación sea igual o mayor al 50%. En consecuencia, si se determina que la Administración Tributaria no aceptará el tratamiento,

entonces se calculará el efecto de la posición fiscal incierta a través del método que represente la mejor solución para la incertidumbre.

- Indicador de la variable 6 - Concentración de los resultados en un solo valor

De acuerdo a Olaya, el método de importe más probable es “el único importe más probable en un rango de posibles resultados. El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor” (2019, p.41). Por lo tanto, este sería el mejor método para solucionar la incertidumbre fiscal si se determina que tales resultados se concentran en una sola cifra.

4. Metodología de la Investigación

En este capítulo, se expone el tipo de investigación, diseño de la investigación, población y muestra como también la recolección de datos que se implementarán en el presente trabajo de investigación.

4.1 Tipo de Investigación

La investigación se desarrollará bajo un enfoque cualitativo. Según Bernal (2014), este tiene como principales características medir fenómenos, emplear estadísticas, probar hipótesis y hacer análisis de causa - efecto. En este caso se realizará a través de un proceso de analizar la realidad objetiva.

Además, el tipo de investigación es exploratorio y descriptivo. Pues, de acuerdo a Hernández, Fernández y Baptista (2014), el primero consiste en comenzar a conocer una situación, lo cual se realizará con esta tesis. Por otro lado, el segundo consiste en indagar de manera descriptiva las incidencias de las variables de una población. Esto se realizará a través del análisis de la muestra de forma cualitativa.

4.2 Diseño de la Investigación

Este proyecto de investigación se realizará bajo un diseño no experimental. Esto se debe a que se analizará una situación existente no provocada. Pues, según Hernández, Fernández y Baptista, estos estudios no generan situaciones, sino que se observan hechos ya existentes no provocados de manera intencional por el investigador (2014).

Asimismo, de acuerdo a lo mencionado por Hernández, Fernández y Baptista esta investigación tendrá un diseño transeccional, ya que solo se recopila información de un momento único, en este caso del periodo 2019 (2014). También, se desarrollará bajo el método hipotético - deductivo, ya que, según Behar, este trata de establecer la verdad o falsedad de las hipótesis planteadas por medio de la observación de los hechos (2008), lo cual se generará al momento de elaborar la tesis.

Finalmente, emplearemos el método de análisis que consiste, según Baena, en partir de un todo para luego analizar las partes de los diversos elementos (2017). Esto se aplicará cuando realice el análisis sobre la CINIIF 23, ya que partiremos de lo que demanda la interpretación y luego indagaremos en sus distintos componentes.

4.3 Población y muestra

En este apartado, se describen la población de la presente investigación, así como la muestra para su desarrollo.

4.3.1 Descripción de la Población

La población de esta investigación son 17 empresas pertenecientes al sector minero que son supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019. Sin embargo, no se incluirán las empresas mineras junior. Asimismo, el análisis se basa en los estados financieros anuales presentados correspondientes a ese año.

4.3.2 Selección de la muestra

La cantidad de empresas seleccionadas para conformar la muestra fue calculada con la siguiente fórmula:

$$n = \frac{1.962 * 0.5 * 0.5 * 17}{(17-1) * 0.082 + 1.962 * 0.5 * 0.5} = 5 \text{ empresas}$$

Tabla 1: Empresas seleccionadas para la muestra

Nombre de las empresas
Compañía de Minas Buenaventura S.A.A.
Minsur S.A.
Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A.
Sociedad Minera El Brocal S.A.A.
Volcan Compañía Minera S.A.A.

Nota: Elaboración propia y nombres extraídos del portal de la Superintendencia del Mercado de Valores.

4.4 Recolección de datos

La recolección de datos se realizará básicamente de fuentes secundarias provenientes de libros, revistas académicas, tesis, seminarios e información financiera del 2019 de las empresas seleccionadas en la muestra que es presentada en la Superintendencia del Mercado de Valores. Asimismo, se empleará una fuente primaria que serán las entrevistas para obtener algunas valoraciones acerca de la aplicación de la CINIIF 23. En ese sentido, se emplearán los instrumentos que serán indicados a continuación.

4.4.1 Diseño de instrumentos

Los instrumentos que se emplearán son los siguientes:

Entrevistas: esta técnica está orientada a recolectar directamente información de las personas consideradas fuentes de información (Bernal, 2010). Esto se aplicará para obtener fuentes sobre las situaciones de la aplicación de la CINIIF 23 al momento de haber elaborado los estados financieros del 2019.

Análisis de los documentos: consiste en la elaboración de fichas bibliográficas con el objetivo de analizar los materiales impresos (Bernal, 2010). Esto se empleará para desarrollar el marco teórico.

Internet: es una técnica para recolectar información (Bernal, 2010). Esto servirá para obtener información financiera presentada a la Superintendencia del Mercado de Valores. Asimismo, para recolectar fuentes secundarias complementarias.

4.5 Procesamiento y Análisis de los datos

En esta etapa, se procederá a recolectar la información pública presentada por las empresas seleccionadas en la muestra y sobre la aplicación de la CINIIF 23 a nivel general. Luego, a través de las notas financieras y noticias se buscará analizar el impacto de la implementación de la norma. Por último, a través de cuadros comparativos se mostrarán los impactos encontrados.

5. Administración del Proyecto de Investigación

En este capítulo se expondrá el cronograma de actividades para la realización de la tesis.

5.1. Cronograma de actividades

En el presente cuadro se menciona cómo se llevará a cabo las actividades desde la realización de la tesis hasta la sustentación.

Tabla 2: Cronograma de actividades para la tesis

Actividades	Jul-20				Ago-20				Set-20				Oct-20				Nov-20				Dic-20				Ene-21				Feb-21			
	S1	S2	S3	S4																												
Presentación del plan de tesis				■																												
Reunión con el asesor de tesis					■	■																										
Revisión de los ajustes por el asesor							■																									
Inscripción del plan de tesis								■																								
Aprobación del plan de									■																							
Mejoras / complementos en el marco teórico									■	■	■	■																				
Ajustes en el marco teórico										■	■	■	■	■																		
Aplicación y desarrollo de la metodología de investigación														■	■																	
Revisión de los resultados															■	■	■															
Elaboración del informe con los resultados de la			■																	■	■	■	■									
Revisión por parte del asesor			■																		■	■	■									
Ajustes de los resultados de la investigación																						■	■	■	■							
Presentación final de la tesis																												■				
Sustentación de la tesis																													■			
Aprobación de la tesis																														■		
ASESORÍA CONTINUA																																
Asesorías de forma										■	■	■	■	■	■					■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
Asesorías de fondo												■			■			■		■		■		■		■		■		■		

Leyenda
 Actividades realizadas

Bibliografía

- Adrianzén, L. (1998). El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando. *IUS ET VERITAS*, (16), 236-253. Recuperado de <http://revistas.pup.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15776c>
- Andina, y Tarqui, V. (16 de abril de 2016). Empresas ya no están obligadas a auditar y presentar estados a la SMV. *Andina*. Recuperado de <https://andina.pe/agencia/noticia-empresas-ya-no-estan-obligadas-a-auditar-y-presentar-estados-a-smv-608192.aspx>
- Aporte de la minería al PBI. (19 de abril de 2018). *El Peruano*. Recuperado de <https://elperuano.pe/noticia-aporte-de-mineria-al-pbi-65726.aspx>
- Arana, S. (27 de julio de 2019). CINIIF 23: contabilizando las incertidumbres en el IR. *El Peruano*. Recuperado a partir de <https://www.elperuano.pe/noticia-ciniif-23-contabilizando-incertidumbres-el-ir-81849.aspx>
- Arenas, K. (2008). Implicancias de las adiciones o deducciones tributarias del Impuesto a la Renta en el análisis del margen neto transaccional. En Asociación Fiscal Internacional (Ed.), *Precios de Transferencias* (pp. 167-178). Lima, Perú: IFA Grupo peruano. Recuperado de https://www.ifaperu.org/uploads/articles/297_03_arenas.pdf
- Baena, G. (2017). *Metodología de la investigación: Serie integral por competencias*. Recuperado de http://www.biblioteca.cij.gob.mx/Archivos/Materiales_de_consulta/Drogas_de_Abuso/Articulos/metodologia%20de%20la%20investigacion.pdf
- BBVA Research. (2019). *Perú. Situación del sector minero*. Recuperado de https://www.bbvaresearch.com/wp-content/uploads/2019/02/Peru_SituacionSectorMinero.pdf
- Behar, D. (2008). *Metodología de la investigación*. Recuperado de <https://docer.com.ar/doc/nx580x>
- Bernal, A. (2014). Los enfoques cuantitativo y cualitativo de la investigación científica. En A. Bernal (6° Ed.), *Metodología de la investigación* (pp. 2- 23). México: Pearson.

- Bernal, A. (2010). Recopilación y análisis de la información. En A. Bernal (3° Ed.), *Metodología de la investigación* (pp. 191- 201). México: Pearson.
- Blume, C. (2011). El régimen tributario minero y la situación actual de la minería en el país. *Advocatus*, (25), 15-19. Recuperado de <http://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/381/361>
- Bravo, J. (2006). Sistema tributario peruano: Situación actual y perspectivas. *Derecho & Sociedad*, (27), 86-88. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17163>
- Buendía, P., León, A., y Ruiz, O. (2017). *Medición del riesgo tributario en la transferencia de empresas mineras en el Perú* (tesis de pregrado). Universidad Esan, Lima, Perú. Recuperado de https://repositorio.esan.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12640/1189/2017_MAFDC_15-1_01_T.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- Capia, R. (2019). *La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los profesionales independientes de la ciudad de Puno, periodos 2015-2016* (tesis de pregrado). Universidad Nacional del Altiplano, Puno, Perú. Recuperado de http://repositorio.unap.edu.pe/bitstream/handle/UNAP/10735/Capia_Larico_Richar.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Castillo, J. (1953). Los Impuestos a la Renta en el Perú. *Derecho PUCP*, (13), 39-47. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/13239>
- Cayra, E. (2019). *La NIC 12 Impuesto a las Ganancias y su impacto contable en los estados financieros de la Empresa Scaffold SAC. en los periodos 2016-2017, Arequipa* (tesis pregrado). Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa, Arequipa, Perú. Recuperado de <http://repositorio.unsa.edu.pe/bitstream/handle/UNSA/9647/COcasue.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Cerron, C. (2017). *El control interno empresarial y las contingencias tributarias en la ciudad de Pucallpa-2015* (tesis de maestría). Universidad Nacional de Ucayali, Pucallpa, Perú. Recuperado de <http://repositorio.unu.edu.pe/bitstream/handle/UNU/3309/00000088TM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Charris, A., y Medina, O. (2016). *El FASB y El IASB: una breve mirada a la convergencia de los marcos contables* (tesis de pregrado). Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Bogotá, Colombia. Recuperado de <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2668/EI%20FASB%20y%20el%20IASB%20una%20breve%20mirada%20a%20la%20convergencia%20de%20los%20marcos%20contables.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Congreso de la República (1997). Ley n° 26887, Ley General de Sociedades. Recuperado de https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_per_leysociedades.pdf
- Congreso de la República (2000). Ley n° 27334, Ley que ampl a las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/ley-27334.pdf>
- Congreso de la República (2011a). Ley n° 29720, Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales. Recuperado de https://www.smv.gob.pe/Frm_SIL_Detalle.aspx?CNORMA=LEY0000201129720&CTEXTO=
- Congreso de la República (2011b). Ley n° 29789, Ley que crea el Impuesto Especial a la Minería. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/B488007B66BDA11305257C200057CCF0/\\$FILE/29789.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/B488007B66BDA11305257C200057CCF0/$FILE/29789.pdf)
- Congreso de la República (2013). Decreto Supremo n° 133-2013-EF. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>
- Consejo Normativo de Contabilidad (2019). Resolución N° 003-2019-EF/30. Recuperado de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/364236/R003_2019EF30.pdf
- Córdova, M. (1 de febrero de 2019). Consideraciones en la aplicación de la CINIIF 23. *El Peruano*. Recuperado de <https://www.elperuano.pe/noticia-consideraciones-la-aplicacion-de-ciniif-23-89323.aspx>
- Crespo, E. (2016). *Qué son los tributos y tipos: impuestos, contribuciones y tasas*. Bilbao, España: Banco Bilbao Vizcaya Argentaria. Recuperado de <https://www.bbva.com/es/los-distintos-tipos-de-tributos-impuestos-contribuciones-y-tasas/>

- Departamento de Investigación y Documentación Parlamentaria. (junio de 2018). Data para el debate parlamentario n°03/2017-2018. [presentación de diapositivas]. Congreso de la República. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/FDAEDD759296819A052582AB00652EC4/\\$FILE/DATA-Nº-3-Tema-tributario.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/FDAEDD759296819A052582AB00652EC4/$FILE/DATA-Nº-3-Tema-tributario.pdf)
- Díaz, O. (2010). Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de estados financieros de las empresas peruanas. *Contabilidad Y Negocios*, 5(10), 5-28. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/260>
- Ernst & Young (2017). *Guía NIIF para Directores 2017/2018*. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ey-guia-niif-2017-2018/\\$File/Ey-guia-niif-2017-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ey-guia-niif-2017-2018/$File/Ey-guia-niif-2017-2018.pdf)
- Ernst & Young Perú. (2019). *CINIIF 23: Análisis de posiciones fiscales inciertas*. Lima, Perú: Ernst & Young. Recuperado de https://www.ey.com/es_pe/tax/ciniif-23--analisis-de-posiciones-fiscales-inciertas
- Escobedo, M., y Núñez, E. (2016). *Planeamiento tributario para evitar contingencias tributarias en la empresa Trans Servis Kuelap S.R.L – 2016* (tesis de pregrado). Universidad Señor de Sipán, Pímentel, Perú. Recuperado de <http://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/uss/3021/TESIS%20FINAL%20-%20PLANEAMIENTO%20TRIBUTARIO%20PARA%20EVITAR%20CONTINGENCIAS%20TRIBUTARIAS%20EN%20LA%20EMPRESA%20TRANS%20S.pdf;jsessionid=1DF47E0A7FE03068CAE07547C3EE3822?sequence=1>
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M. (2014). *Metodología de la investigación*. Recuperado de <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>
- IFRS Foundation (2015). Proyecto Interpretación CINIIF: Incertidumbre sobre Tratamientos del Impuesto a las Ganancias. Recuperado de <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/uncertainty-over-income-tax-treatments/draft-interpretation/published-documents/di-uncertainty-income-tax-treatments-es.pdf>
- IFRS Foundation (2019a). Norma Internacional de Contabilidad 12: Impuesto a las Ganancias. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publicacion/con_nor_co/vigentes/nic/SpanishRedBV2019_NIC12_GVT.pdf

- IFRS Foundation (2019b). Norma Internacional de Contabilidad 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/SpanishRedBV2019_NIC37_GVT.pdf
- IFRS Foundation (2019c). CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/ciniif/SpanishRedBV2019_CINIIF23_GVT.pdf
- IFRS Foundation (2019d). Norma Internacional de Contabilidad 1: Presentación de Estados Financieros. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/SpanishRedBV2019_NIC01_GVT.pdf
- Instituto Peruano de Economía (2019). *Evaluación de la Estructura Tributaria del Sector Minero*. Recuperado de <https://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/evaluación-de-la-estructura-tributaria-del-sector-minero.html>
- Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (Productor). (2020). *IFRIC 23* [archivo de video]. <https://www.youtube.com/watch?v=qROBNwP4D2o>
- Larrain Vial Sociedad Agente de Bolsa S.A. (2012). *Miner a en el Perú: Realidad y Perspectivas*. Recuperado de https://www.larrainvial.com/comunicados/SitioPublico/multimedia/documentos/Mineria_en_el_Peru.pdf
- Macroconsult SA. (septiembre de 2015). *Elementos de la recaudación en el Perú* [Diapositivas de PowerPoint]. Macro Consult Sistema de Información. Recuperado de <https://sim.macroconsult.pe/wp-content/uploads/2015/11/REM-09-2015.pdf>
- Méndez. E. (2017, julio). CINIIF 23 – Poniendo alguna certeza en posiciones fiscales inciertas. *Noticias NIIF*. Recuperado de <https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/noticias-niif/noticias-niif-julio-2017.pdf>
- Medrano, H. (1996). Tributación y técnica legislativa. *Derecho & Sociedad*, (11), 266-272. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/14368>
- Ministerio de Economía y Finanzas (Sin Fecha). Búsqueda por Contenido RTF. Lima, Perú: Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado de https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_Contentido.htm

Ministerio de Economía y Finanzas (Sin Fecha). Tribunal Fiscal. Lima, Perú: Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/quienes-somos/organizacion/organo-resolutivo-defensoria-contribuyente/421-acerca-del-ministerio/organo-resolutivo-nacional/4624-tribunal-fiscal#:~:text=El%20Tribunal%20Fiscal%20es%20el,contribuyentes%20y%20las%20administraciones%20tributarias>.

Ministerio de Economía y Finanzas (2019). *Tributos*. Perú: Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=283&Itemid=100240&lang=es

Ministerio de Energía y Minas (1992). Decreto Supremo n° 014-92-EM, Título Décimo Tercero del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/\\$FILE/DS_014-92-EM.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/89E200B65DCF6DE9052578C30077AC47/$FILE/DS_014-92-EM.pdf)

Ministerio de Energía y Minas. (2011). *Gravamen Especial a la Minería es de periodicidad trimestral*. Lima, Perú: Ministerio de Energía y Minas. Recuperado de <http://www.minem.gob.pe/descripcion.php?idSector=1&idTitular=3976>

Navarro, J. (29 de mayo de 2019). Riesgos Tributarios [Mensaje en un blog]. Recuperado a partir de <https://grupoverona.pe/riesgos-tributarios/>

“*Notas y revelaciones en los estados financieros: significados e implicaciones*”. (2019). Cali, Colombia: Actual cese. Recuperado de <https://actualcese.com/notas-y-revelaciones-en-los-estados-financieros-significados-e-implicaciones/>

Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería. (2017). *La industria de la minería en el Perú: 20 años de contribución al crecimiento y desarrollo económico del país*. Recuperado de https://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/mineria/Documentos/Publicaciones/Osinergmin-Industria-Mineria-Peru-20años.pdf

Oyola, M. (2019). *Propuesta metodológica para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 “La Incertidumbre Frente a los Tratamientos de Impuesto a las Ganancias”, para Sociedades Multinacionales del Ecuador, a partir del 2019* (tesis de pregrado). Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador. Recuperado de

<http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/12841/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-381.pdf>

Parra, F. (2020). *Gastos por el impuesto a las ganancias*. Lima, Perú: Grupo Verona. Recuperado de <https://grupoverona.pe/gastos-por-el-impuesto-a-las-ganancias/>

Pino, J., y Tintaya, M. (2016). *Guía para gestionar un procedimiento de fiscalización de la Sunat: ¿Qué debemos saber para evitar sorpresas?*. Lima, Perú: BDO. Recuperado de <https://www.bdo.com.pe/es-pe/publicaciones/tax-legal/guia-para-gestionar-procedimientos-de-fiscalizacio>

Poder Ejecutivo (1988). Decreto Legislativo n° 501, Ley General de la Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/dl501.pdf>

Poder Ejecutivo (1993a). Decreto Legislativo n° 776, Ley de Tributación Municipal. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/9FB09CDC75082094052581560074771E/\\$FILE/2.Ley_de_Tributaci3n_Municipal.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/9FB09CDC75082094052581560074771E/$FILE/2.Ley_de_Tributaci3n_Municipal.pdf)

Poder Ejecutivo (1993b). Decreto Legislativo n° 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. Recuperado de http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/EAB82F81C2149E1E05257FD40075C3B7/%24FILE/Fuente.pdf

Poder Ejecutivo (2018). Decreto Legislativo n° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-2134/por-instrumentos/decreto-legislativo/18183-dl-1438-1/file>

Poder Legislativo (1997). Ley n° 26821, Ley Orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales. Recuperado de <http://www.minam.gob.pe/wp-content/uploads/2017/04/Ley-N-26821.pdf>

Poder Legislativo (2004). Ley n° 28258, Ley de Regalía Minera. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/1002BCF7DCFACAE705257C200052B47B/\\$FILE/28258.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/1002BCF7DCFACAE705257C200052B47B/$FILE/28258.pdf)

Poder Legislativo (2011). Ley n° 29788, Ley que modifica la Ley 28258, Ley de Regalía Minera. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/7C82015CC10716F905257C200053BB29/\\$FILE/29788.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/7C82015CC10716F905257C200053BB29/$FILE/29788.pdf)

Poder Legislativo (2011). Ley n° 29790, Ley que establece el marco legal del gravamen especial a la minería. Recuperado de <http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/Mineria/LEGISLACION/2011/SETIEMBRE/LEY%2029790.pdf>

Rodríguez, N. (28 de octubre de 2019). Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto sobre las Ganancias. *BDO_ES*. Recuperado de <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas-bdo/octubre-2019/ciniif-23-incertidumbre-del-tratamiento-sobre-las-ganancias>

Settineri, S. (11 de julio de 2019). La norma CINIIF 23 y las rentas. *El Peruano*. Recuperado a partir de <https://elperuano.pe/noticia-la-norma-ciniif-23-y-rentas-81352.aspx>

Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. (Sin fecha). *Exploradores: ¿Qué es la minería?*. Lima, Perú: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. Recuperado de <http://www.exploradores.org.pe/mineria/que-es-la-mineria.html>

Superintendencia del Mercado de Valores (2016). Resolución N° 002-2016-SMV/01. Recuperado de <https://www.smv.gob.pe/ConsultasP8/temp/RSMV%20002-2016.pdf>

SUNAT (2016). *¿Que entiende por tributo?*. Lima, Perú: SUNAT. Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html

Valle, A. (2000). ¿Es la tributación un elemento útil para atraer capitales?. *THEMIS-Revista De Derecho*, (41), 47-54. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11651>

Vásquez, C., Llaque, F. R., Masuda, V. R. (2019). Experiencia peruana sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del Impuesto a las Ganancias. En J. Méndez (Presidencia), *Contabilidad, costos, auditoría, contribuciones y tributación*. Conferencia llevada a cabo en el XXIV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, ciudad de México, México. Recuperado de <http://premio.investiga.fca.unam.mx/docs/ponencias/2019/experiencia.pdf>

Vílchez, P. (2008). La armonización de normas contables en los países de América. *Contabilidad Y Negocios*, 3(5), 5-10. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/248>

Villalobos, R. (27 de agosto de 2019). *CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* [presentación de diapositivas]. Forum: Principales Tendencias Jurisprudenciales y el Nuevo Tratamiento Financiero de las Posiciones Tributarias Controversiales bajo la CINIIF 23. Recuperado de https://www.ifaperu.org/uploads/files/Villalobos_27-08-2019.pdf



Anexos

Anexo 1: Estructura tentativa del proyecto

SECCIÓN PRELIMINAR

Carátula

Dedicatoria

Agradecimientos

Resumen de la Tesis

Índice general

Índice de tablas

Índice de figuras

CUERPO DE LA TESIS

Introducción

Capítulo 1: Marco Teórico e Hipótesis y variables

1.1. Marco teórico

1.1.1. Antecedentes

1.1.2. Bases Teóricas

1.1.2.1. Contexto de la normatividad contable

1.1.2.2. Sistema tributario peruano

1.1.2.3. Tratamiento contable y tributario del impuesto a las ganancias

1.1.2.4. Contextos de incertidumbres o contingencias tributarias

- 1.1.2.5. Aplicación de la CINIIF 23 para el tratamiento de incertidumbres fiscales
- 1.1.2.6. Análisis del riesgo tributario en las empresas mineras peruanas
- 1.1.2.7. Contribución de la CINIIF 23 a la facultad de fiscalización de Sunat

1.2. Hipótesis y Variables

- 1.2.1. Hipótesis General
- 1.2.2. Hipótesis Específicas
- 1.2.3. Identificación y operacionalidad de variables

Capítulo 2: Metodología de la investigación

- 2.1. Tipo de Investigación
- 2.2. Diseño de la Investigación
- 2.3. Población y muestra
 - 2.3.1. Descripción de la Población
 - 2.3.2. Selección de la muestra
- 2.4. Recolección de datos
 - 2.4.1. Diseño de instrumentos
 - 2.4.2. Aplicación de instrumentos ó trabajos de campo.

Capítulo 3: Resultados de la Investigación

- 3.1. Interpretación de la normatividad contable aplicable a incertidumbres tributarias
- 3.2. Análisis del impacto en la revelación de la información financiera

Conclusiones y Recomendaciones

SECCIÓN FINAL

Referencias Bibliográficas

Índice de abreviaturas y siglas

Glosario

Anexos



Anexo 2: Matriz de consistencia

TÍTULO: Aplicación de la CINIIF 23 “La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias” y su impacto en los estados financieros 2019 de empresas mineras peruanas reguladas por la Superintendencia del Mercado de Valores.

RESPONSABLE: Moran Cokan, Ximena Lynn y Uyejara Bustamante, Annie Aimy

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS.	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA
<p>PROBLEMA PRINCIPAL</p> <p>¿Cuál es el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del</p>	<p>OBJETIVO PRINCIPAL</p> <p>Analizar cuál es el impacto de la aplicación de la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias” en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del</p>	<p>HIPÓTESIS PRINCIPAL</p> <p>La aplicación de la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias no genera un impacto significativo en los estados financieros de las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del</p>	<p>Variable 1: CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias</p> <p>Indicadores:</p> <p>Empresas supervisadas U1</p> <p>NIC 12 Impuesto a las Ganancias - U2</p>	<p>Tipo de Investigación</p> <p>Cualitativa</p> <p>Nivel de la Investigación</p> <p>Descriptiva - Explorativo</p>

<p>Mercado de Valores en el periodo 2019?</p> <p>PROBLEMAS ESPECÍFICOS</p> <p>¿Los aspectos incluidos en la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias contribuyen a mejorar la presentación de los estados financieros para el proceso de fiscalización tributaria?</p>	<p>Mercado de Valores en el periodo 2019.</p> <p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</p> <p>Analizar si los aspectos incluidos en la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias contribuyen a mejorar la presentación de los estados financieros para el proceso de fiscalización tributaria.</p>	<p>Mercado de Valores en el periodo 2019.</p> <p>HIPÓTESIS ESPECÍFICAS</p> <p>La CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias contribuye a mejorar la presentación de los estados financieros para el proceso de fiscalización tributaria.</p>	<p>Ley del Impuesto a la Renta U3</p> <p>Antecedentes de la norma - NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes U4</p> <p>Detección de incertidumbres U5</p> <p>Métodos de medición U6</p> <p>Revelación en los estados financieros U7</p> <p>Variable 2: Estados Financieros</p> <p>Indicadores:</p> <p>Políticas contables V1</p> <p>Activo diferido V2</p>	<p>Método de la Investigación</p> <p>Hipotético - deductivo</p> <p>Analítica</p> <p>Diseño de la Investigación</p> <p>No experimental - transeccional</p> <p>Población y Muestra</p> <p>La población 17 empresas mineras supervisadas por la SMV en el periodo 2019</p> <p>La muestra seria 5 empresas mineras supervisadas por la</p>
--	---	--	---	---

<p>¿Cuáles son las principales operaciones que pueden generar un tratamiento impositivo incierto en las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019?</p>	<p>Analizar cuáles son las principales operaciones que pueden generar un tratamiento impositivo incierto en las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019.</p>	<p>Los gastos por depreciación y ajustes de market-to-market son las principales operaciones en las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 que originan un tratamiento impositivo incierto.</p>	<p>Pasivo diferido V3 Notas a los estados financieros V4</p>	<p>SMV en el periodo 2019</p>
<p>¿Cuál es el método establecido por la CINIIF 23 más utilizado por las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 para revelar en forma correcta los</p>	<p>Analizar cuál es el método establecido por la CINIIF 23 más utilizado por las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 para revelar en forma correcta los tratamientos impositivos inciertos.</p>	<p>El importe más probable es el método más utilizado por las empresas mineras supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores en el periodo 2019 para revelar en forma correcta los tratamientos impositivos inciertos.</p>	<p>Variable 3: Proceso de fiscalización tributaria</p>	<p>Técnica de recolección de datos e Instrumentos</p>
			<p>Indicadores:</p>	<p>Recolección de datos</p>
			<p>Normas legales W1</p>	<p>Fuente primaria: Entrevistas</p>
			<p>Órgano Fiscalizador W2</p>	<p>Fuentes secundarias: Libros, tesis, revistas, noticieros.</p>
			<p>Impacto de CINIIF 23 en la fiscalización W3</p>	<p>Instrumentos</p>
			<p>Variable 4: Gastos por depreciación y ajustes de market-to-market (valor de mercado)</p>	<p>Entrevistas</p>
			<p>Indicadores:</p>	<p>Internet</p>
				<p>Análisis de documentos</p>

<p>tratamientos impositivos inciertos?</p>			<p>Variaciones en las cotizaciones del Mercado X1</p> <p>Conciliación tributaria de los activos fijos X2</p> <p>Resoluciones del Tribunal Fiscal X3</p> <p>Variable 5: Tratamiento impositivo incierto</p> <p>Indicadores:</p> <p>Ley del impuesto a la Renta Y1</p> <p>Legislación tributaria minera Y2</p> <p>Cambios en los hechos y circunstancias Y3</p>	
--	--	---	--	--

			Variable 6: El importe más probable Indicadores Probabilidad de aceptación Z1 Concentración los resultados en un solo valor Z2	
--	--	--	--	--



