



UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y

ADMINISTRACIÓN

**CINIIF 23: LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y LA EVALUACIÓN DE SU IMPACTO DE
SUS PROCESOS OPERATIVOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS
EMPRESAS DEL SECTOR ELÉCTRICO EN PERÚ EN EL AÑO 2019**

TESIS

Para optar el título profesional de Licenciado en Contabilidad

AUTOR(ES)

Chumacero Vargas, Geovanni Sevastian (0000-0002-2856-8357)

Montes Bazan, Jeancarlos Waldir (0000-0002-3746-3688)

ASESOR

Orna Salazar, Rosa Elena (0000-0002-2136-8299)

Lima, 24 de mayo del 2020

DEDICATORIA

Dedicamos el siguiente trabajo a nuestros seres queridos, quienes nos dieron tanto su confianza y compañía a lo largo de la elaboración de nuestra tesis de investigación y vieron nuestro crecimiento tanto profesional, como académico.

AGRADECIMIENTOS

Le agradecemos en primer lugar a Dios, por dotarnos de paciencia y perseverancia para poder culminar este trabajo. Le agradecemos de todo corazón a nuestros padres por todo el soporte que nos dieron, quienes han visto y vivido junto a nosotros todo el proceso por el que hemos pasado durante la elaboración de la presente tesis de investigación. A nuestros amigos, por el apoyo moral que nos han otorgado y la motivación que siempre nos entregaron, a nuestra asesora y a aquellas personas quienes participaron en esta investigación a través de sus conocimientos brindados y críticas constructivas.

Resumen

En el presente trabajo de investigación se busca dar a conocer sobre los posibles impactos que tendrá la aplicación de la Norma de Interpretación Financiera 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del impuesto a las Ganancias, en las empresas del sector eléctrico peruano, durante el periodo 2019. Esto debido a que, la norma indica cómo se aplican los requisitos de reconocimiento y medición de la NIC 12: Impuesto a las Ganancias cuando existe incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a las ganancias.

La CINIIF 23 define un tratamiento impositivo incierto como aquel respecto al cual existe incertidumbre sobre si la autoridad tributaria lo considerará conforme con la legislación tributaria actual. Un tratamiento impositivo incierto puede encontrarse referido a la deducción de un gasto, naturaleza gravable de un ingreso, procedencia de beneficios tributarios, entre otros; conllevando a nuevos cambios frente al cálculo de una provisión en base a la nueva metodología de medición que establece la norma. Estos impactos son explicados a detalle en el presente trabajo, para de esta manera contar con mayor entendimiento y visibilidad de la norma.

El principal objetivo de la investigación es determinar el impacto en los estados financieros, con la aplicación de la CINIIF 23, en el sector eléctrico peruano en el periodo 2019. Específicamente, el impacto financiero y tributario dado por la norma, así como la determinación a revelar por contingencias en casos posibles y probables.

El presente trabajo de investigación se ha desarrollado en cinco capítulos, en el Capítulo I, se ha desarrollado el Marco Teórico, donde se tocaron los puntos relacionados con el tema principal; después, en el Capítulo II, Plan de Tesis, se describió el problema de la investigación sobre el impacto financiero y tributario por los procesos operativos en los estados financieros de las empresas del

sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23, también se describe los objetivos, como las hipótesis generales y específicas; luego, en el Capítulo III, Metodología de la Investigación, se definió el tipo de investigación a realizar. Adicional a esto, se calculó el tamaño de la muestra para el análisis cuantitativo y cualitativo. Posterior a esto, en el Capítulo IV, Desarrollo, se aplicaron los instrumentos de entrevistas y encuestas. Así como también, se desarrolló un caso práctico para determinar el impacto de la CINIIF 23. Por último, en el Capítulo V, Análisis de Resultados, el cual, la investigación determinó el impacto de la norma en los estados financieros de las compañías del sector eléctrico peruano, producto de los procesos operativos del sector y las operaciones inciertas identificadas que se evaluó bajo los alcances de la CINIIF 23: La Incertidumbre Frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias. Finalmente se dieron conclusiones y recomendaciones del tema investigado.

Palabras claves: Norma de Interpretación Financiera, CINIIF 23, provisión, hechos posibles, hechos probables, cálculo y relevación.

Abstract

In this research work, we seek to know about the possible changes that the application of the Financial Interpretation Standard 23 will have: Uncertainty over Income Tax Treatments, in the Peruvian electricity sector companies, during the period 2019. This is because the standard indicates how the recognition and measurement requirements of IAS 12 "Income Tax" are affected when there is uncertainty about income tax treatments.

IFRIC 23 defines an uncertain tax treatment as that regarding which there is uncertainty about whether the tax authority will consider it in accordance with current tax legislation. An uncertain tax treatment may be referred to the deduction of an expense, the taxable nature of an income, the origin of tax benefits, among others. Leading to new changes compared to the calculation of a provision based on the new measurement methodology established by the standard. These impacts are explained in detail in this work, in order to have a better understanding and visibility of the standard.

The main objective of the investigation is to determine the impact on the Financial Statements, with the application of IFRIC 23, in the Peruvian electricity sector in the period 2019. Specifically, the financial and tax impact given by the standard, as well as the determination to disclose for contingencies in possible and probable cases.

The present research work has been developed in five chapters, in Chapter I, the Theoretical Framework has been developed, where the points related to the main theme were touched; then, in Chapter II, Thesis Plan, the problem of research on the financial and tax impact of the operational processes in the financial statements of companies in the Peruvian electricity sector with the implementation of IFRIC 23 was described, also described the objectives, such as general and specific hypotheses; then, in Chapter III, Research Methodology, the type of research to be carried out was defined. In addition to this, the sample

size was calculated for quantitative and qualitative analysis. After this, in Chapter IV, Development, the interview and survey instruments were applied. As well as, a case study was developed to determine the impact of IFRIC 23. Finally, in Chapter V, Analysis of Results, which, the investigation determined the impact of the standard on the financial statements of companies in the sector Peruvian electricity, product of the operational processes of the sector and the identified uncertain operations that were evaluated under the scope of IFRIC 23: Uncertainty over Income Tax Treatments. Finally, conclusions and recommendations were given on the subject under investigation.

Keywords: Financial Interpretation Standard, IFRIC 23, Uncertainty over Income Tax Treatments, provision, possible facts, probable facts, calculation and relief.

Tabla de Contenidos

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	
1.1 LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	7
1.1.1 El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera.....	7
Sobre el Comité de Interpretaciones de las NIIF.....	7
1.1.2 Definiciones	8
1.1.3 Antecedentes de las CINIIF a nivel internacional.....	8
1.1.4 Aplicación	10
1.2 LA CINIIF 23: LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	11
1.2.1 Antecedentes.....	11
1.2.2 Implicaciones de la CINIIF 23.....	12
1.2.3 Identificación de tratamientos impositivos inciertos	14
1.2.4 Definición de tratamientos inciertos: en grupo o individualmente	15
1.2.5 Metodologías de Medición: Valor Esperado o Importe más probable	17
1.2.6 Determinación de probabilidad en base a métodos de medición	17
1.2.7 Aplicación de la CINIIF 23 en Latinoamérica	20
1.2.8 Implementación de la CINIIF 23 en el Perú	22
1.3 SECTOR ELÉCTRICO	24
1.3.1 Historia de la Electricidad en Perú.....	24
1.3.2 Marco Institucional y regulatorio	29
1.3.3 Modelos de negocio del Sector.....	33
1.3.4 Fundamentos técnicos y Procesos Operativos del Sector.....	36
1.3.5 Efectos y proyecciones del Sector.....	40
1.4 IMPACTO FINANCIERO	43
1.4.1 Impactos macroeconómicos	43
1.4.2 Impacto en el sector público	46
1.4.3 Implicancias en los registros y Estados Financieros.....	46

1.5	IMPACTO TRIBUTARIO	47
1.5.1	Impacto	47
1.5.2	Impuestos aplicables	50
1.5.3	Aportes y contribuciones por regulación	56
1.5.4	Implicancia e impacto tributario.....	58
CAPITULO II		
2.1	PROBLEMA.....	76
2.1.1	Problema General.....	76
2.2	ESTADO DE CUESTIÓN	76
2.3	HIPÓTESIS.....	80
2.3.1	Hipótesis Principal	80
2.3.2	Hipótesis Específicas	80
2.4	OBJETIVOS	80
2.4.1	Objetivo Principal	80
2.4.2	Objetivos Específicos	80
2.5	JUSTIFICACIÓN	81
2.6	LIMITACIONES Y PARÁMETROS	83
CAPITULO III		
3.1	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	85
3.1.1	Objetivo de la investigación	85
3.1.2	Objetivo de la metodología de investigación.....	85
3.1.3	Diseño de investigación	86
3.2	INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	86
3.2.1	Descripción de los instrumentos de recolección de datos	87
3.2.2	Población	87
3.2.3	Tamaño de la muestra	88
3.3	INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA.....	89
3.3.1	Criterios para el planteamiento del problema	89
3.3.2	Elementos del planteamiento del problema de investigación	90
3.3.3	Objetivo de la encuesta	90
3.3.4	Población	90
3.3.5	Tamaño de la muestra	91
3.3.6	Perfil de los encuestados	92

CAPITULO IV

4.1	APLICACIÓN DE INSTRUMENTOS	93
4.1.1	Aplicación de instrumentos: Entrevistas a profundidad.....	93

CAPITULO V

5.1	APLICACIÓN DE RESULTADOS.....	19
5.1.1	Resultado del estudio cualitativo.....	19
5.1.2	Resultado del estudio cuantitativo	30

BIBLIOGRAFÍA	45
---------------------------	-----------

CONCLUSIÓN

RECOMENDACIÓN

APÉNDICE:

- Cronograma
- Árbol del Problema
- Matriz de Consistencia
- Entrevista a Profundidad
- Encuesta al Sector Eléctrico Peruano

Índice de Figuras

<i>Figura 1:</i> Estándares de la IFRS.	9
<i>Figura 2:</i> Estructura de la IFRS. Basado en Estructura de la IFRS (2018)	10
<i>Figura 3:</i> Fecha de vigencia y transición. Basado en la CINIIF 23, 2017	14
<i>Figura 4:</i> ¿Cuándo podría existir un tratamiento impositivo incierto?	15
<i>Figura 5:</i> Se debe utilizar un tratamiento impositivo incierto solo o agrupado..	16
<i>Figura 6:</i> Ejemplo de método de Valor Esperado. Adaptado de CINIIF 23. 2017.	20
<i>Figura 7:</i> Principales datos de recaudación tributaria del 2018 de Latinoamérica.....	21
<i>Figura 8:</i> Empresas que presentan Notas del impuesto a las ganancias.....	23
<i>Figura 9:</i> Leyes regulatorias del sector eléctrico peruano..	30
<i>Figura 10:</i> Competencia del MEM y OSINERGMIN..	31
<i>Figura 11:</i> Número de integrantes del COES 2019.	31
<i>Figura 12:</i> Entidades y sus principales funciones en el sector eléctrico peruano.	33
<i>Figura 13:</i> Actividades del sector de electricidad.	33
<i>Figura 14:</i> Monopolio verticalmente integrado.....	34
<i>Figura 15:</i> Modelo de comprador único.....	34
<i>Figura 16:</i> Modelo de competencia mayorista.....	35
<i>Figura 17:</i> Modelo de competencia Minorista.....	35
<i>Figura 18:</i> Actividades involucradas en la provisión de electricidad.....	36
<i>Figura 19:</i> Proceso de transformación de la energía primaria.....	37
<i>Figura 20:</i> Participación por empresas en la producción total de energía al mes de diciembre 2019.....	38
<i>Figura 21:</i> Representación esquemática del proceso de suministro de electricidad.	40
<i>Figura 22:</i> Variación porcentual de Producto Bruto Interno.....	44
<i>Figura 23:</i> Aspectos que componen el hecho imponible del IGV.	52
<i>Figura 24:</i> Sujeto Jurídico del Impuesto y sujeto económico del impuesto.	52
<i>Figura 25:</i> Guía de Pasos a Seguir para implementación de la CINIIF 23.	62
<i>Figura 26:</i> Atribuciones de las pérdidas de energía no técnicas..	66
<i>Figura 27:</i> Ratios de pérdidas de energías.	66
<i>Figura 28:</i> Pérdidas de Electricidad en América Latina y El Caribe por país. ..	68

<i>Figura 29:</i> Porcentaje de pérdidas de Energías según año en el Perú.	69
<i>Figura 30:</i> Pérdidas mensuales de Energía por tipo de empresa y sistema.....	70
<i>Figura 31:</i> Resumen de Modelo mixto.....	86
<i>Figura 32:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 1.....	106
<i>Figura 33:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 2.	107
<i>Figura 34:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 3.....	107
<i>Figura 35:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 4.....	108
<i>Figura 36:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 5.	109
<i>Figura 37:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 6.	109
<i>Figura 38:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 7.	110
<i>Figura 39:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 8.	111
<i>Figura 40:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 9.	111
<i>Figura 41:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 10.	112
<i>Figura 42:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 11.	113
<i>Figura 43:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 12.	113
<i>Figura 44:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 13.	114
<i>Figura 45:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 14.	115
<i>Figura 46:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 15.	116
<i>Figura 47:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 16.	116
<i>Figura 48:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 17.	117
<i>Figura 49:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 18.	118
<i>Figura 50:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 19.	118
<i>Figura 51:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 20.	119
<i>Figura 52:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 21.	120
<i>Figura 53:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 22.	120
<i>Figura 54:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 23.....	121
<i>Figura 55:</i> Gráfico de respuesta de pregunta 24.....	121
<i>Figura 56:</i> Evolución de Clientes de Peruvian Electricity Distribution Company.	123
<i>Figura 57:</i> Ingresos según tipos de clientes y consumo de Peruvian Electricity Distribution Company.	123
<i>Figura 58:</i> Estado de Situación Financiera de Peruvian Electricity Distribution Company.....	138

<i>Figura 59: Estado de Resultados de Peruvian Electricity Distribution Company.</i>	2
<i>Figura 60: Análisis de las Pérdidas de energías técnicas y no técnicas y el impacto de la CINIIF 23.</i>	10
<i>Figura 61: Guía de Pasos a Seguir para implementación de CINIIF 23.</i>	11
<i>Figura 62: Estado de Situación Financiera de Peruvian Electricity Distribution Corporation.</i>	16
<i>Figura 63: Estado de Resultados de Peruvian Electricity Distribucion Corporation.</i>	17
<i>Figura 64: Ratios Financieros de Peruvian Electricity Distribucion Corporation.</i>	18

Índice de Tablas

<i>Tabla 1: Principales compañías del sector eléctrico peruano, ingresos e Impuesto a la renta pagado en periodo 2018.</i>	59
<i>Tabla 2: Muestra de entrevistados.</i>	88
<i>Tabla 3: Representación del número de encuestados.</i>	92
<i>Tabla 4: Número de clientes clasificados por el tiempo entre el corte y fecha de pago.</i>	125
<i>Tabla 5: Número de clientes clasificados por el tiempo entre la fecha de pago y la reconexión.</i>	125
<i>Tabla 6: Pérdida de energía en Transmisión.</i>	126
<i>Tabla 7: Pérdida en distribución.</i>	127
<i>Tabla 8: Pérdidas totales de Peruvian de Peruvian Electricity Distribution Company.</i>	127
<i>Tabla 9: Balance y principales indicadores eléctricos 2018.</i>	128
<i>Tabla 10: Pérdidas técnicas y no técnicas de Peruvian Electricity Distribution Company.</i>	129
<i>Tabla 11: Balance de energía de la compañía distribuidora. Elaboración Propia.</i>	136
<i>Tabla 12: Pérdidas de Energía no reconocidas por la Administración Tributaria.</i>	12

<i>Tabla 13:</i> Escenario Hipotético de aceptación de gasto deducible.	12
<i>Tabla 14:</i> Elección de Metodología de estimación, Valor más probable.	13
<i>Tabla 15:</i> Gasto por pérdida de energía.	13
<i>Tabla 16:</i> Determinación de Impuesto a las ganancias sin aplicar CINIIF 23. .	13
<i>Tabla 17:</i> Adición de gasto en determinación de Impuesto a la Renta por impacto de CINIIF 23.	14
<i>Tabla 18:</i> Determinación de Impuesto a las ganancias con aplicación de CINIIF 23..	15
<i>Tabla 19:</i> Resumen de procesamiento de datos Alf de Cronbach.	30
<i>Tabla 20:</i> Coeficiente de confiabilidad.	31
<i>Tabla 21:</i> Prueba de chi-cuadrado.	31
<i>Tabla 22:</i> Prueba de chi-cuadrado.	32
<i>Tabla 23:</i> Prueba de chi-cuadrado.	33
<i>Tabla 24:</i> Lista de empresas generadoras del sector eléctrico peruano.	57
<i>Tabla 25:</i> Lista de empresas distribuidoras del sector eléctrico peruano.	58
<i>Tabla 26:</i> Lista de empresas transmisoras del sector eléctrico peruano.	59

Introducción

La industria de electricidad en el Perú a lo largo de su proceso evolutivo ocupa un puesto importante en el funcionamiento de la economía peruana, dado que es un sector que contribuye al desarrollo social y económica. Además, respalda el bienestar en los mercados y en la sociedad, ya que, la industria eléctrica contribuye en 1.5% del Producto Bruto Interno (PBI) (Osinermin, 2018).

El sector eléctrico peruano y a nivel mundial está determinado mediante una cadena productiva, esta se encuentra conformada por las actividades que realizan las empresas generadoras, transmisoras y distribuidoras de energía. De acuerdo con el artículo de Osinermin, “La Industria de la electricidad en el Perú”, indica que, la generación eléctrica es la actividad primaria en esta industria, lo cual se encarga de transformar aquella fuente de energía primaria (fuente disponible en la naturaleza antes de ser transformada) en energía eléctrica. La transmisión es parte de la cadena que se encarga de transportar la energía desde un centro de generación al consumo final a través de altos niveles de tensión y a larga distancia. Mientras que la distribución traslada la electricidad a los consumidores finales en redes eléctricas de mediana y baja tensión. (Osinermin, 2018).

Las directrices sobre el funcionamiento y la organización del sector eléctrico en Perú se encuentran regidas mediante la Ley de Concesiones Eléctricas, que reestructura y establece condiciones para su desarrollo productivo. Por ello, el ente regulador es el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinermin), quien se encarga de proponer un ambiente sostenible y eficiente en el sector. Por otra parte, también hay otras entidades quienes velan por el funcionamiento de la industria eléctrica, como el Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES), que tiene como finalidad la coordinación de las operaciones del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN), que son el conjunto de líneas y redes de transmisión y subestaciones eléctricas, preservando la seguridad y velando por el abastecimiento de energía eléctrica a la sociedad (COES, 2018).

El sector eléctrico peruano es una industria sumamente relevante e importante ya que contribuye social y económicamente al desarrollo del país. Por ello, el funcionamiento de los participantes en el sector se rige a través de regulaciones y normas establecidas por el Estado y las entidades de ámbito nacional e internacional. Los lineamientos generales que rige el sector eléctrico son dispuestos a través de la Ley de Concesiones Eléctricas (Ley N° 25844), y normas específicas como la Ley Antimonopolio y Anti-oligopolio del Sector Eléctrico (Ley N° 26876), Ley Desarrollo Eficiente de la Generación Eléctrica (Ley N°28832) y Promoción del Desarrollo de Energía Eléctrica Mediante Recursos Renovables (D.S. N°1002), entre otras normas relacionados al sector.

Del mismo modo, las empresas del ámbito nacional e internacional basan sus operaciones con el objetivo de generar rentabilidad, este suceso y derecho propio del libre mercado de generar ganancias obliga a las compañías a tributar como consecuencia de la generación de rentabilidad en el territorio propio de un Estado, en el Perú las leyes y disposiciones que establecen los lineamientos tributarios son la Ley del Impuesto a la Renta, Código Tributario e Impuesto General a las Ventas, lo cual definen las disposiciones específicas de cómo tributar directa e indirectamente.

Como también existen las normas financieras que las compañías tienen que aplicar, y nos referimos a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las cuales permiten a las compañías sean más ordenadas contablemente, con mayor consistencia en la información económica ya que traduce la comprensión de las finanzas de forma global, sin importar el país donde esté.

En el Perú, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) es el órgano quien establece la aplicación de estándares internacionales que mejoran la calidad de información financiera. Por ello, en la ley 26887 Ley General de Sociedades establece que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que hace referencia el artículo 223 comprende a las Normas Internacionales de Contabilidad y en aquellas circunstancias que determinados procedimientos no están normados por el IASC, supletoriamente se podrá aplicar los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos (USGAAP).

Ahora bien, como se mencionó en el párrafo anterior, en la actualidad existen muchas normas, las cuales sirven como guía para poder llevar la contabilidad de forma correcta y dentro del conjunto de normas de las NIIF o las NIC's, se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad 12: Impuesto a las Ganancias, lo cual básicamente expone cuales son los pasos y tratamientos que debe de seguir las compañías para poder llegar a un correcto cálculo de Impuesto a las Ganancias, así mismo, la norma indica cómo se deben contabilizar las consecuencias fiscales de las operaciones económicas, por lo

cual, el reconocimiento tributario genera un impuesto corriente y/o diferido. Por ejemplo, en uno de sus párrafos de la NIC 12, se expone que existen algunos escenarios donde se toman en cuenta los criterios de especialistas legales y antecedentes para poder determinar si circunstancias como juicios o litigios pueden llegar a tener consecuencias, y si estas a su vez son remotas, posibles o probables, esto en concordancia con la NIC 37: Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes. En caso, sean remotas, no conlleva ningún tratamiento contable; si es que son posibles, entonces se deberá mencionar en los Estados Financieros (EEFF); finalmente, si fuesen probables, entonces se deberá de revelar información sobre la provisión.

Sin embargo, para determinar una posición contable cuando existan incertidumbres fiscales tales como impuestos, bases tributarias, pérdidas tributarias no utilizadas, créditos tributarios no utilizados y tarifas tributarias, la NIC 12 no guía de forma concisa y precisa ante estas situaciones tributarias, por lo que conlleva a las compañías a interpretar de forma pertinente y en base a criterios y/o antecedentes cada situación en particular.

En el año 2019 entra en aplicación la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias. Tal como señala Barroso (2017), indica que:

Las incertidumbres fiscales se deben valorar por un importe esperado a pagar a la autoridad tributaria. (...) No obstante, aún no se han adaptado estos nuevos requisitos, debido a la espera de una interpretación definitiva. Pues bien, esta interpretación, la CINIIF 23, ha visto la luz en junio 2017 (Barroso, 2017, pág. 28).

La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, da un alcance respecto a los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12, cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Esta norma de interpretación en líneas generales se enfoca en el reconocimiento de un tratamiento incierto en los estados financieros de una compañía. En ese sentido, existirá una diferencia con la dinámica de contabilización de provisiones que se estuvo aplicando hasta el periodo 2018, ya que con la aplicación de la CINIIF 23, se provisionarán tanto los hechos posibles, como los probables.

De acuerdo con el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF – International Financial Reporting Standards Committee – IFRIC, la CINIIF 23, es de aplicación para el periodo anual a partir del 1 de enero de 2019.

Tal como concluye Mejía (2019), para este año de aplicación de la norma deben revelarse los tratamientos inciertos acumulados en los estados financieros del 2019, por ello las empresas deben evaluar los tratamientos fiscales desde el 2014, año no prescrito, para aquellos tratamientos contrarios a la Administración Tributaria. El impacto que generará influirá en los estados financieros de las compañías en relación con sus tratamientos inciertos y casos legales. Por consiguiente, es de obligación su aplicación en el periodo 2019, para un correcto tratamiento contable y tributario si es que la norma tiene implicancia en las operaciones económicas de las compañías.

Según Vásquez, Llaque y Masuda (2019) en su artículo Experiencia peruana sobre revelaciones de posiciones fiscales inciertas del impuesto a las ganancias, señala que:

las empresas locales o multinacionales tienen en común la búsqueda de la maximización de las ganancias totales. En tanto el impuesto a la renta es considerado un gasto más, estrategias de optimización y/o minimización de impuestos son implementadas con la finalidad de reducir la carga tributaria y generar un excedente que contribuya a la utilidad global de la empresa (o grupo empresarial) (p,3).

También añade Vásquez, Llaque y Masuda (2019) que el buen funcionamiento de los mercados mundiales requiere que las empresas utilicen estándares contables de alta calidad y cumplan con la revelación adecuada de su situación económica y financiera. Los pasivos tributarios por el impuesto a la renta son, en muchos casos, un elemento importante en las empresas, una subestimación de estos puede generar costosas contingencias con la autoridad fiscal que, en casos extremos, podrían poner en riesgo la capacidad de la empresa de ser un negocio en marcha.

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

Es importante señalar que en el Perú actualmente se utiliza tanto la Ley del Impuesto a la Renta, como su Reglamento para el cálculo del Impuesto a las Ganancias. Evaluando básicamente cuales son los gastos deducibles, y en todo caso, especifica los sustentos necesarios para que un desembolso sea reconocido.

La presente investigación se enfoca en los impactos tributarios y financieros que tendrá la aplicación de la CINIIF 23 en el sector eléctrico del Perú en el año 2019. En este

sector es muy común encontrar casos legales y por ende tratamientos impositivos inciertos debido a la incertidumbre frente a la aceptación de un gasto, por ejemplo, los gastos por pérdidas de energía o cálculo de la provisión en escenarios judiciales.

Actualmente, el sector eléctrico en el Perú se encuentra conformado por 91 empresas, de las cuales 61 compañías son generadoras (66% del total), 13 distribuidoras (14% del total) y 18 transmisoras (20% del total). Cabe mencionar que, en las compañías distribuidoras, un problema latente y de riesgo alto es la pérdida de energía debido a situaciones de problemática social como el hurto de energía y conexiones clandestinas. En otra situación, la existencia de una geografía connotada y distancia larga entre comunidades implica pérdidas de energía, lo cual para efectos tributarios es un tratamiento de incertidumbre tributaria debido a la sustentación de reconocimiento y deducibilidad del gasto.

Dado los puntos expuestos anteriormente, la aplicación de la CINIIF 23 implicaría un impacto financiero y tributario en los estados financieros de las compañías del sector eléctrico, debido a que se realizarían provisiones sobre las pérdidas de energía, estas a su vez variarían según el método a utilizar. Conllevando a circunstancias que implicarían en fiscalizaciones y revisiones por parte de la Administración Tributaria.

En el presente trabajo de investigación se ha abordado la CINIIF 23 y la evaluación de su impacto de sus procesos operativos en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico en Perú en el año 2019, por lo cual, en el Capítulo I Marco Teórico, se analizó las variables del tema de investigación, plasmados en los siguientes subtemas, la Norma Internacional de Información Financiera, CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, el Sector Eléctrico, Impacto Financiero e Impacto Tributario, como síntesis de lo mencionado, se realizó el estudio de la normativa contable de interpretación, el estudio del sector eléctrico peruano, marco normativo, regulatorio y fundamentos técnicos, así como el impacto de la norma de interpretación en el sector. En el Capítulo II, se desarrolla nuestro Plan de Investigación, en donde se aborda la problemática de la investigación, la hipótesis planteada y los objetivos trazados, seguido del Capítulo III Metodología del Trabajo, lo cual describe los tipos de investigación que diseñamos para validar nuestra hipótesis, en ello utilizamos una investigación cualitativa a través de instrumentos de recolección de datos como una entrevista a profundidad a personas expertas y una investigación cuantitativa mediante el uso de encuestas a compañías eléctricas peruanas. Adicional a esto, otra herramienta cuantitativa ha sido la realización de un caso práctico para entender mejor la dinámica de la CINIIF 23 en el sector eléctrico peruano. En Capítulo IV Desarrollo, se analiza y

desarrolla un caso práctico del impacto de la CINIIF 23 en el sector eléctrico peruano, específicamente una situación de incertidumbre tributaria sobre el reconocimiento y deducibilidad del gasto por las pérdidas de energía y finalmente, en el Capítulo V, Análisis de Resultados, donde se interioriza y analiza las dos investigaciones cuantitativas y cualitativas.

Capítulo I Marco Teórico

1.1 Las Normas Internacionales de Información Financiera

La contabilidad no es ajena a la globalización, de aquí parte la importancia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), debido a que son el punto de partida para homogenizar la contabilidad, sus parámetros y lineamientos a seguir. De esta manera, las empresas que implementan las NIIF en sus estados financieros pueden ser comparadas con cualquier otra del mismo sector, siempre y cuando esta también se rija bajo las NIIF. Dando mayor visibilidad, viabilidad de comparación y a la vez sincerando la información brindada.

1.1.1 El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

El Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF - International Financial Reporting Standards Committee - IFRIC conocido por sus siglas en inglés, revisa las situaciones contables en las que probablemente se está realizando una aplicación que no es la adecuada, del que no existe un planteamiento correcto sobre esta misma, y/o pueda generar cierta confusión. Es por esto, por lo que las CINIIF´s tratan de llegar a un consenso sobre el tratamiento contable adecuado.

Sobre el Comité de Interpretaciones de las NIIF.

Se entiende a la CINIIF como el órgano para apoyar en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF a nivel internacional (IFRS, 2018).

El Comité de Interpretaciones de El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité de Interpretaciones) es el órgano interpretativo de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (Junta). El Comité de Interpretaciones trabaja con la Junta para apoyar la aplicación de las Normas NIIF (IFRS, 2018).

Este Comité se encuentra conformado por 14 miembros con derecho a voto, los cuales son nombrados por los Fideicomisarios de la Fundación IFRS, los cuales proporcionan experiencia técnica de los negocios internacionales, así como conocimiento de aplicaciones de las NIIF en el mercado (IFRS, 2018).

1.1.2 Definiciones

Según el libro de García (2015), Análisis Financiero - Un enfoque Integral, existe un esfuerzo de varios países por homogeneizar la contabilidad y poder contar con información financiera con los mismos estándares, en cualquier parte del mundo. Esto con el fin de que cualquier analista de estados financieros, pueda leerlos e interpretarlos sin el temor de que las normas y/o leyes locales, lleguen a desvirtuar o hacer incomparable la información.

1.1.3 Antecedentes de las CINIIF a nivel internacional

Como bien sabemos, a lo largo de los años, han existido cambios sobre normas y estándares contables, esto con el fin de llegar a brindar información más confiable y que llegue a ser comparable en cualquier país. Por su parte Galindo y Guerrero (2015) nos comenta que las normas contables que se dieron entre 1973 y 2001, recibieron el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), estas mismas fueron dictadas por el International Accounting Standards Committee (IASB). Desde abril del año 2001 en adelante, la IASB adoptó todas dichas normas y continuó con el desarrollo de estas. Luego de esto, denominó las nuevas normas como Normas Internacionales de Información Financiera. En el año 2012, la Unión Europea terminó de adoptar la mayoría de las normas contables, las cuales entraron en vigor entre los años 2013 y 2014. Cabe resaltar que estas normas fueron emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. En la actualidad, la IFRS reconoce las Normas Internacionales de Contabilidad, las revisiones de estas y las interpretaciones emitidas por el CINIIF (IFRS,2018).

Misión del Comité de Interpretación de las Normas NIIF

Dentro de la declaración del CINIIF, indican que se basan en desarrollar estándares para los mercados financieros a nivel internacional. Esto con el fin de fomentar confianza, crecimiento y estabilidad financiera (IFRS, 2018).

En el siguiente gráfico se muestran los estándares con los que trabaja la IFRS:

Figura 1

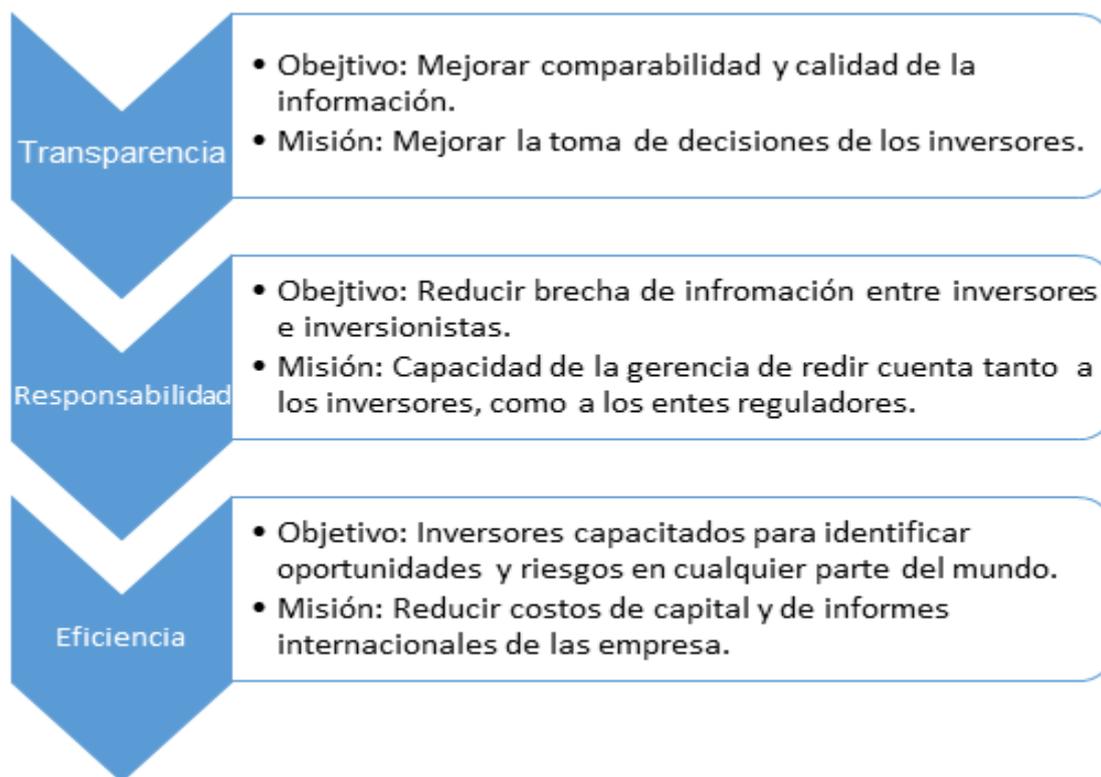


Figura 1: Estándares de la IFRS Adaptado de IFRS. Elaboración propia.

Estructura de la Fundación de la IFRS

La estructura actual de la IFRS se basa en tres niveles, conformada de una Junta de Expertos, Fideicomisarios y una Junta de Autoridades (IFRS, 2018).

Figura 2

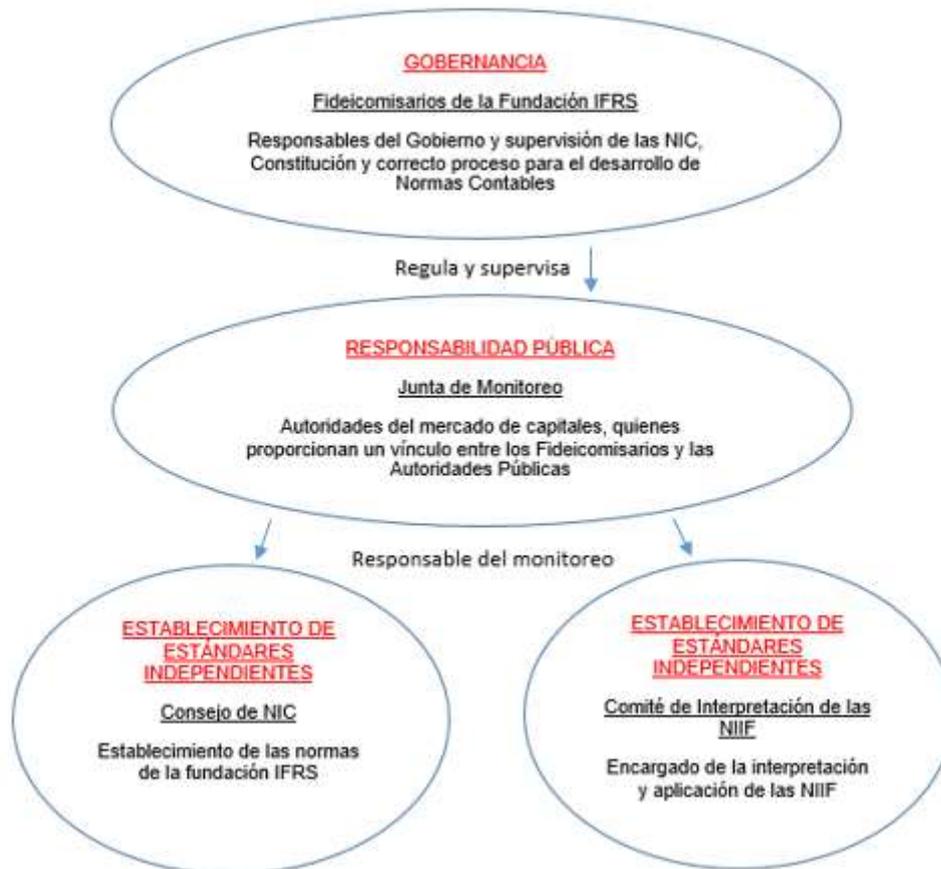


Figura 2: Estructura de la IFRS. Basado en Estructura de la IFRS (2018). Elaboración propia

1.1.4 Aplicación

Actualmente la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es de suma importancia debido a que las normas recopilan principios entendibles, lineamientos claros y aceptados globalmente en relación de cómo las compañías deben realizar la función contable, financiera y tributaria de su economía, por lo cual al ser aplicado en la preparación y presentación de los estados financieros. Se entiende que dicha información es de calidad, comparable, razonable y precisa, lo cual permite a sus usuarios y stakeholders tomar correctas decisiones en base a un estado financiero confiable.

En el Perú, según la ley 26887, Ley General de Sociedades, en el artículo 223 señala que, “las compañías peruanas establecidas bajo el amparo de la misma ley deben preparar obligatoriamente sus estados financieros de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país” (p,44). Así como también, las compañías peruanas deben tomar en cuenta las

normas promulgadas por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), por tal razón en ambos casos al análisis del proceso de adopción de las NIIF.

Según el artículo Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de Estados Financieros de las Empresas peruanas (2010) señala que:

El alto nivel de globalización de la economía mundial ha llevado a que las NIIF se conviertan en los estándares internacionales de mayor aplicación en todo el mundo y en el caso de Perú, se han adoptado para su aplicación obligatoria (...) para las empresas constituidas bajo la Ley General de Sociedad (p,5).

Por otro lado, es fundamental resaltar que una compañía que no prepara sus estados financieros en base a las NIIF está en una situación de riesgo de interpretación errónea de las transacciones económicas y sus rendimientos, que puede impactar en las decisiones financieras.

En ese sentido, en el mismo artículo, Estado actual de la aplicación de las NIIF en la preparación de Estados Financieros de las Empresas peruanas (2010) precisa también que:

Para que los inversionistas y otros usuarios de la información financiera puedan actuar con total transparencia y confiabilidad se requiere, entre otros aspectos, que esta sea preparada en función a un marco normativo que se fundamente en estándares internacionales que a su vez se adapten a los nuevos requerimientos de la economía mundial (p,5).

Por tanto, la aplicación de las NIIF es un proceso de adopción que requiere entendimiento claro y preciso para interpretar correctamente. Adicional a esto, es una tarea constante, dado que las normas evolucionan ya que sufren modificaciones y actualizaciones que permiten a su vez, que la contabilidad sea precisa.

1.2 La CINIIF 23: La incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

1.2.1 Antecedentes

El Comité Internacional de Normas Internacionales de Información Financiera recibió una consulta sobre el reconocimiento de un activo por impuestos corrientes, si es que las leyes fiscales exigen que se realicen pagos por un tratamiento impositivo

cuestionado. A partir de este hecho, en octubre del año 2015, el Comité publicó un proyecto de interpretación para opiniones del público, en este se recibieron 61 cartas con comentarios, dudas e inquietudes (CINIIF 23, 2017, pág. 17).

Según Deloitte (2018), la CINIIF 23 va a dejar más claro cómo aplicar los criterios tanto de registro, como de valoración que menciona la NIC 12. Esto siempre y cuando exista una incertidumbre respecto a la aceptación de tratamientos fiscales que usa la entidad. Esta misma, deberá evaluar si la autoridad fiscal del país va a tomar como válidos determinados tratamientos contables. Por último, es importante mencionar que la empresa, debe de aplicar consistentemente sus juicios usados en el cálculo de impuestos corrientes y diferidos.

Si bien la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, especifica cuales, son los requerimientos para los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos. No llega a quedar claro la forma en la que se aplica la legislación fiscal. Adicional a esto, se menciona que la aceptación de un tratamiento fiscal puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente se pronuncie al respecto (CINIIF 23, 2017, pág. 1).

1.2.2 Implicaciones de la CINIIF 23

1.2.2.1 Alcance

Según la CINIIF 23 (2017), el alcance de la norma aclara como aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12, cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos de impuestos a la ganancia. Cabe mencionar que una entidad medirá tanto sus activos como pasivos diferidos y corrientes sobre la base de:

- Ganancia fiscal
- Pérdida fiscal
- Bases fiscales
- Pérdidas fiscales no utilizadas
- Créditos fiscales no utilizados
- Tasas fiscales

1.2.2.2 Problemas

La publicación de la CINIIF 23, fue una disposición del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y desarrollado por el Comité de Interpretaciones de las NIIF, por consultas y/o requerimientos de aclaraciones en relación con la NIC 12: Impuesto a las Ganancias. Al respecto, según lo descrito en la CINIIF 23 (2017), indica que:

El Comité recibió una consulta que preguntaba cuándo es apropiado que las entidades reconozcan un activo por impuestos corrientes si las leyes fiscales exigen que las entidades realicen pagos con respecto a un tratamiento impositivo cuestionado (...) La NIC 12 Impuestos a las Ganancias incluye requerimientos sobre el reconocimiento y medición de los activos y pasivos por impuestos, pero no especifica cómo reflejar la incertidumbre. El Comité observó que las entidades aplican métodos de presentación de la información diversos cuando la aplicación de la legislación fiscal es incierta. Por consiguiente, el Comité desarrolló la CINIIF 23 para abordar cómo reflejar la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias (p,7).

Bajo las circunstancias antes descritas, el Comité de Interpretaciones en su labor de emitir normas, emitió la CINIIF 23, por la consulta mencionada y dudas respecto a tratamientos impositivos inciertos, lo cual no se encuentran la pauta de proceder a tratar contablemente en la NIC 12, la derivación de la consulta interpuesta al Comité abordaba los siguientes requerimientos de aclaración:

Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, esta Interpretación aborda:

- (a) si una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto;
- (b) los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales;
- (c) cómo determinará una entidad la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales; y
- (d) cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias. (CINIIF 23, 2017, pág. 1-2).

1.2.2.3 Fecha de vigencia

La CINIIF 23 aplica desde el 1 de enero del 2019. En caso una entidad decida aplicarlo a periodos anteriores, entonces deberá de revelar este hecho (CINIIF 23, 2017, pág. 5).

Figura 3

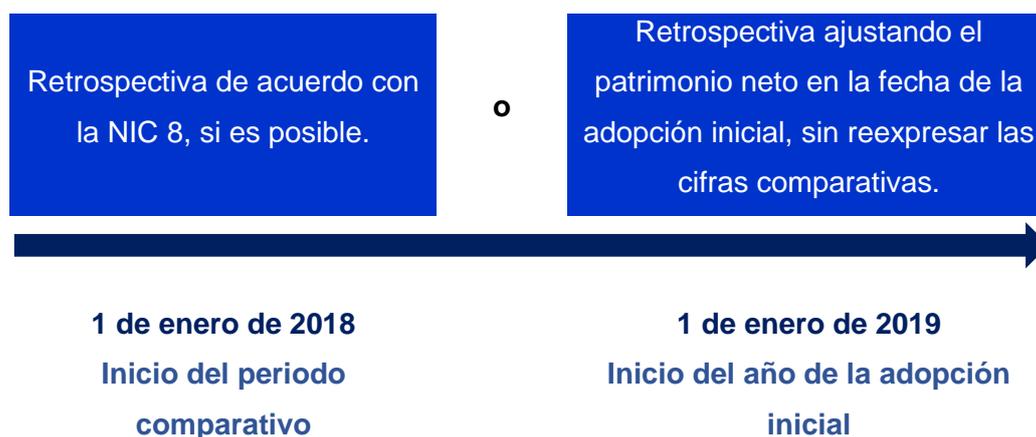


Figura 3: Fecha de vigencia y transición. Basado en la CINIIF 23, 2017. Elaboración propia.

1.2.3 Identificación de tratamientos impositivos inciertos

Según la CINIIF 23, da una interpretación de lo siguiente, un tratamiento impositivo, hace referencia a los tratamientos determinados por una compañía por lo cual prevé usar en sus declaraciones del impuesto a las ganancias. Mientras que una autoridad tributaria es el organismo u organismos competentes que deciden si los tratamientos impositivos son aceptados según la legislación fiscal, esto puede incluir un tribunal de justicia. Por ello, un tratamiento impositivo incierto es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal. Por ejemplo un gasto que una compañía reconoce como deducible, mientras que la autoridad fiscal tiene una posición contraria por la sustentación de ello, se comprende como un tratamiento impositivo incierto.

Ahora bien, algunas incertidumbres tributarias pueden ser reconocidos e identificados claramente. Sin embargo, puede que otros tratamientos sean difíciles de su identificación, ante ello se debe tener en consideración diferentes factores, como por ejemplo:

Figura 4

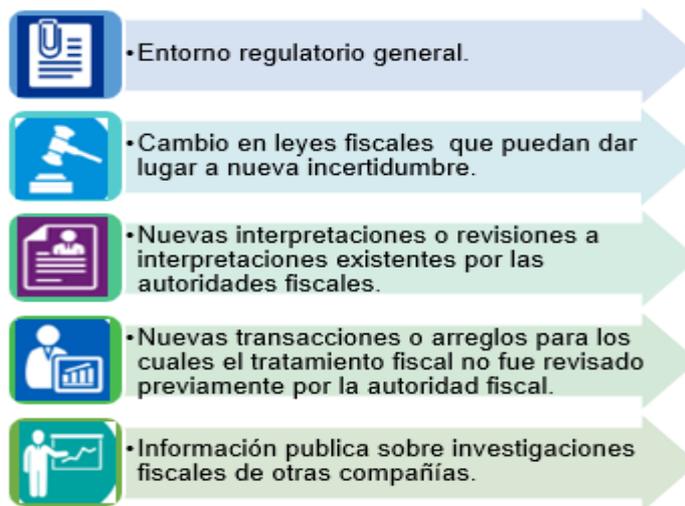


Figura 4: ¿Cuándo podría existir un tratamiento impositivo incierto? Elaboración Propia

1.2.3.1 Fuentes de tratamiento inciertos

En la legislación tributaria del Perú las fuentes de tratamientos inciertos respecto a la CINIIF 23 son establecidos por los siguientes considerandos:

- Fiscalizaciones de la Autoridad Tributaria,
- Opiniones de la autoridad tributaria,
- Resoluciones del tribunal fiscal,
- Interpretaciones de normas legales,
- Opiniones legales del mercado,
- Problemática fiscal por sector de negocio,
- Sentencias del Poder Judicial,
- Directivas internas de la Autoridad tributaria, entre otras.

En consecuencia, los considerandos mencionados hacen posible que se pueda identificar los tratamientos impositivos inciertos.

1.2.4 Definición de tratamientos inciertos: en grupo o individualmente

Una entidad puede optar por considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto. Esto con el fin de determinar el enfoque que se acerque más a la resolución de la incertidumbre. Además, puede decidir la preparación de su

declaración del impuesto a las ganancias y el sustento de sus tratamientos impositivos, o esperar a que la autoridad fiscal del territorio realice una inspección y resuelva las cuestiones que se obtienen de estas (CINIIF 23, 2017, pág. 2).

Figura 5

¿Se debe analizar un tratamiento impositivo incierto por si solo o agruparlo con otros tratamientos fiscales inciertos?		
¿Cuál enfoque mejor predice la resolución de la incertidumbre?	Considere:	
	Como la entidad prepara sus declaraciones de impuestos y apoya sus tratamientos fiscales.	Como la entidad espera que la autoridad fiscal realice su fiscalización y resuelva los problemas.

Figura 5: Se debe utilizar un tratamiento impositivo incierto solo o agrupado. Basado en CINIIF 23 (2017). Elaboración propia.

Inspección por las autoridades fiscales

Una vez se determine si es que un tratamiento impositivo incierto afecta a la determinación de la ganancia o pérdida fiscal, y cómo afecta a la misma. Una entidad va a suponer que la autoridad fiscal inspeccionará todos los importes que tiene derecho a examinar. Adicional a esto, contará con toda la información relacionada cuando lleve a cabo estas inspecciones (CINIIF 23, 2017, pág. 2).

Determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales

Existen dos escenarios posibles:

- a. Se considera probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto:

La entidad utilizará de forma congruente el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en la declaración de impuestos (CINIIF 23, 2017, pág. 2).

- b. No se considera probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto:

La entidad tendrá dos opciones por las que puede optar, se elegirá aquella que prediga mejor la resolución de la incertidumbre. Estos dos métodos son:

1. Importe más probable: se toma el importe que sea más probable, dentro de un rango de resultados posibles. Suele ser el método más eficaz cuando los resultados son duales o se concentran en un valor.

2. Valor esperado: se refiere a la sumatoria de importes ponderados, multiplicados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. Suele ser el método más eficaz cuando los resultados no son duales ni se concentran en un valor (CINIIF 23, 2017, pág. 2).

Cambios en hechos y circunstancias

Se evaluará nuevamente un juicio o estimación, siempre y cuando cambien los hechos y circunstancias sobre los que se basaron. Asimismo, se volverán a evaluar los puntos mencionados anteriormente (juicio o estimación), si es que existe nueva información que afecten estos puntos (CINIIF 23, 2017, pág. 3).

Es importante señalar que si bien la CINIIF 23 expone dos métodos para el cálculo de una provisión (Valor esperado y Valor Más Probable), también se menciona que no se asegura la aceptabilidad del método elegido, hasta que el ente fiscal regulador del territorio otorgue su veredicto. En el caso de Perú, se entendería como la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

1.2.5 Metodologías de Medición: Valor Esperado o Importe más probable

La entidad tendrá dos opciones por las que puede optar, se elegirá aquella que prediga mejor la resolución de la incertidumbre. Estos dos métodos son:

1. Importe más probable: se toma el importe que sea más probable, dentro de un rango de resultados posibles. Suele ser el método más eficaz cuando los resultados son duales o se concentran en un valor.
2. Valor esperado: se refiere a la sumatoria de importes ponderados, multiplicados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. Suele ser el método más eficaz cuando los resultados no son duales ni se concentran en un valor (CINIIF 23, 2017, pág. 2).

1.2.6 Determinación de probabilidad en base a métodos de medición

1.2.6.1 Método de Importe más probable

El método del importe más probable es un método por el cual, 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 (CINIIF 23, 2017, p. 9).

Wackerly, Mendenhall & Scheaffer (2008), señala que el concepto de probabilidad subjetiva que permite que la probabilidad de un evento varíe dependiendo de la persona que efectuó la evaluación.

Por ello se tomará como ejemplo la determinación del método, publicado en la misma CINIIF 23:

La Entidad B adquiere por 10,000 soles un activo intangible identificable por separado que tiene una vida indefinida y, por ello, no se amortiza aplicando la NIC 38: Activos Intangibles. La legislación fiscal especifica que el costo total del activo intangible es deducible a efectos fiscales, pero el calendario de deducibilidad es incierto. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad B concluye que la consideración de este tratamiento impositivo por separado predice mejor la resolución de la incertidumbre.

La Entidad B deduce 10,000 soles (el costo del activo intangible) al calcular la ganancia fiscal del Año 1 en su declaración del impuesto a las ganancias. Al final del Año 1, la Entidad B concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo. Por consiguiente, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal y la base fiscal del activo intangible aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23. La Entidad B concluye que el importe más probable que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el Año 1 es de 1,000 soles y es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

Por consiguiente, al reconocer y medir su pasivo por impuestos diferidos aplicando la NIC 12 al final del Año 1, la Entidad B calcula una diferencia temporaria imponible sobre la base del importe más probable de la tasa fiscal de 9,000 soles. $(10,000 - 1,000)$ para reflejar el efecto de la incertidumbre, en lugar de la base fiscal calculada sobre la base de la declaración del impuesto a las ganancias (0 soles) de la Entidad B.

De forma análoga, como requiere el párrafo 12 de la CINIIF 23, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre en la determinación de la ganancia fiscal del Año 1 usando juicios y estimaciones que son congruentes con los utilizados para calcular el pasivo por impuestos diferidos. La Entidad B reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia

imponible que incluye 9000 soles (10,000 - 1000). El importe de 9,000 soles se suma al importe de la ganancia fiscal incluida en su declaración del impuesto a las ganancias. Esto es porque la Entidad B dedujo 10,000 soles en el cálculo de la ganancia imponible del Año 1, mientras que el importe más probable de deducción es de 1,000 soles (p,15).

1.2.6.2 Método de Valor Esperado

El método del valor esperado es un método por el cual la suma de los importes ponderados, multiplicados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. El 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 (CINIIF 23, 2017, pág. 2).

En los ejemplos mencionados en la CINIIF 23, se tomará referencia los mismos ejemplos que grafiquen la determinación del método de valor esperado:

La declaración del impuesto a las ganancias de la Entidad A en una jurisdicción incluye deducciones relacionadas con la fijación de los precios de transferencia. La autoridad fiscal podría cuestionar esos tratamientos impositivos. En el contexto de la aplicación de la NIC 12, los tratamientos impositivos inciertos afectan solo la determinación de la ganancia imponible del periodo corriente.

La Entidad A destaca que la decisión de la autoridad fiscal sobre una fijación de precios de transferencia afectaría, o se vería afectada por el resto de los temas de fijación de precios de transferencia. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad A concluye que la consideración de los tratamientos impositivos de todos los temas de fijación de precios de transferencia en la jurisdicción conjuntamente predice mejor la resolución de la incertidumbre. La Entidad A también concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte los tratamientos impositivos. Por consiguiente, la Entidad A refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23.

La Entidad A estima las probabilidades de los posibles importes adicionales que podrían añadirse a su ganancia fiscal, de la forma siguiente:

Figura 6

	Importe adicional estimado, u.m. ^(a)	Probabilidad, %	Estimación del valor esperado, u.m.
Resultado 1	–	5%	–
Resultado 2	200	5%	10
Resultado 3	400	20%	80
Resultado 4	600	20%	120
Resultado 5	800	30%	240
Resultado 6	1.000	20%	200
		100%	650

Figura 6: Ejemplo de método de Valor Esperado. Adaptado de CINIIF 23. 2017.

El Resultado 5 es el más probable. Sin embargo, la Entidad A observa que existe un rango de resultados posibles que no son duales ni concentrados en un valor. Por consiguiente, la Entidad A concluye que el valor esperado de 650 u.m. predice mejor la resolución de la incertidumbre.

En consecuencia, la Entidad A reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal que incluye 650 u.m. para reflejar el efecto de la incertidumbre. El importe de 650 u.m. se suma al importe de la ganancia fiscal presentada en su declaración del impuesto a las ganancias (p.14).

1.2.7 Aplicación de la CINIIF 23 en Latinoamérica

Latinoamérica como parte del continente de América se encuentran en una situación particular frente a las demás regiones del continente. Según el informe anual de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE (2019), Perspectivas económicas de Latinoamérica 2019: Desarrollo en transición, señala que, América Latina ha tenido un bajo desempeño económico, explicado por la pobreza y la desigualdad, las cuales son síntomas de debilidades estructurales en la región.

De igual forma, el Banco Interamericano de Desarrollo, señala que, el crecimiento de las economías de Latinoamérica se ha reducido en parte por problemas sociales.

Ahora bien, según la Fundación IFRS, organismo encargado de desarrollar las Normas NIIF, realizó un análisis de uso de las NIIF globalmente en donde se hizo la evaluación

a 166 jurisdicciones, incluidas todos los países del G20, el cual indica que en América son treinta y siete países que aplican las normas NIIF.

La CINIIF 23 es una norma de interpretación que proporciona requisitos sumados a la NIC 12: Impuestos a las ganancias, al especificar como reflejar los efectos de la incertidumbre en la contabilización del impuesto.

Por ello, según la Fundación IFRS (2017), señala acerca de la CINIIF 23 que:

La NIC 12 *Impuesto a las ganancias* establece requisitos para el reconocimiento y la medición de los pasivos y activos por impuestos a la renta corrientes o diferidos. Sin embargo, no proporciona requisitos específicos para la contabilización del impuesto sobre la renta cuando la aplicación de la ley tributaria a una transacción o circunstancia particular es incierta. En los casos en que la aplicación de la ley es incierta, las empresas utilizan diversos tratamientos contables, lo que dificulta que los inversores comparen significativamente las posiciones y el desempeño financiero de las empresas.

Desde esa perspectiva, en América Latina los sistemas de Administración Tributaria y gestión tributaria comparten características similares en países como Chile, México, Perú, entre otros. No obstante, las gestiones son distintas, ello se ve reflejado en sus recaudaciones fiscales según cada jurisdicción. Es así, según el Centro Tributario de Administraciones Tributarias las recaudaciones en el periodo 2018 expresados en millones de soles por las administraciones tributarias son:

Figura 7

País	Administración Tributaria (AT)	Ingresos Tributarios	Recaudación neta por AT	Impuesto sobre la renta	Impuesto al consumo
Brasil	RFB	1,992,057	881,493	425,907	267,994
México	SAT	631,351	525,279	286,543	158,170
Argentina	AFIP	390,229	224,483	66,744	101,033
Colombia	DIAN	222,370	140,459	70,877	62,254
Chile	SII	196,423	167,397	70,092	79,016
Perú	SUNAT	124,172	104,590	47,640	60,666
Ecuador	SRI	79,012	55,500	17,867	22,733

Figura 7: Principales datos de recaudación tributaria del 2018 de Latinoamérica. Basado en estadísticas de CIAT (2019). Elaboración Propia.

La CINIIF 23 es de aplicación obligatoria a partir del periodo 2019 para aquellas compañías que se encuentran supeditadas a preparar y presentar sus estados financieros en base a las normas contables. De esta manera, las compañías de los países tales como Chile, Brasil, Argentina, Colombia, México y otros están supeditados a implementar la norma dado que está relacionado directamente a la NIC 12 Impuesto

a las ganancias, de cierta forma la CINIIF 23 es una norma determinante para efectos de la recaudación fiscal de cada país, cuando aquellas empresas cuenten con incertidumbres tributarias a efectos de sus cálculos de impuesto a la renta.

En Latinoamérica, las administraciones tributarias tienen la potestad de aceptación de gastos y operaciones que conlleven a la determinación del impuesto a la renta de acuerdo a sus leyes y en concordancia con la NIC 12. Así como también, a las instancias fiscales necesarias para efectos de establecer y decidir sobre situaciones contrarias entre la Administración Tributaria y las compañías respecto a una posición fiscal.

1.2.8 Implementación de la CINIIF 23 en el Perú

En el Perú, la implementación de la CINIIF 23 es obligatorio a partir del 1 de enero 2019 para las empresas que realizan sus estados financieros en base a las NIIF. Por consiguiente, la transición por la aplicación de la nueva norma de interpretación es de forma retroactiva.

Según la CINIIF 23 (2017), señala lo siguiente:

En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicara esta interpretación:

- Retroactivamente aplicando la NIC 8 si ello es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva, o
- Retrospectivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación reconocido en la fecha de aplicación inicial. Si una entidad selecciona este enfoque de transición, no re-expresará la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta interpretación como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según procede). La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta interpretación por primera vez (p.5).

Esta aplicación será acorde a las operaciones propias de la compañía, y consecuentemente después de la evaluación del impacto que se verá reflejado con una de las formas descriptas.

En la jurisprudencia peruana, según una reciente guía de revelaciones de la firma auditora KPMG (2019) indica que, para una implementación eficiente de la norma se

debe seguir una serie de pasos para la correcta determinación de la posición tributaria cuando haya incertidumbre tributaria.

Ahora bien, según el artículo de Vásquez, Llaque y Masuda (2019) Experiencia peruana sobre revelaciones de posiciones inciertas del impuesto a las ganancias, indica que, a efecto del estado de cumplimiento de las revelaciones de posiciones fiscales inciertas de las empresas que reportan información a la Superintendencia de Mercados y Valores (SMV). De la evaluación realizada a 232 compañías que presentan estados financieros auditados a la SMV, el 99.14% incluye en sus notas información sobre su situación tributaria. Sin embargo, no prevén contingencias tributarias materiales y las que reportan, señalan que están referidas a cambios en la tasa de impuesto a la renta, dividendos, y por los resultados de fiscalizaciones anteriores en los que tuvieron discrepancias con la Administración Tributaria (p, 15).

Figura 8

Sector Económico	Empresas que reportan				
	Número	Si		No	
		Frecuencia	%	Frecuencia	%
Agropecuario	20	18	7.76%	2	0.86%
Comercio	35	35	15.09%	0	0.00%
Construcción	6	6	2.59%	0	0.00%
Eléctrico	21	21	9.05%	0	0.00%
Financiero	77	77	33.19%	0	0.00%
Hidrocarburos	5	5	2.16%	0	0.00%
Manufactura	20	20	8.62%	0	0.00%
Minería	28	28	12.07%	0	0.00%
Pesca	1	1	0.43%	0	0.00%
Servicios	19	19	8.19%	0	0.00%
Total	232	230	99.14%	2	0.86%

Figura 8: Empresas que presentan Notas del impuesto a las ganancias. Adaptado de “Experiencia peruana sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del impuesto a las ganancias”, por Vásquez, Llaque y Masuda, 2019.

Asimismo, según el mismo artículo de Vásquez, Llaque y Masuda (2019), de las 232 compañías que presentaron sus estados financieros auditados a la SMV, se observó que el 99.57% incluye una nota sobre los requerimientos de la CINIIF 23, señalando que se aplicaran en los estados financieros del periodo 2019, incluyendo la evaluando e impacto de la norma. En el sector eléctrico de las 21 compañías analizadas que presentan información financiera a la SMV, todas presentan en sus notas del periodo 2018, la mención de la aplicación de la CINIIF 23 para sus estados financieros del periodo 2019 (p,16). También añade, que:

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

Tal cual se aprecia no existe un cumplimiento completo de parte de las empresas públicas peruanas de cumplir con la obligación de reportar su situación tributaria de manera clara y lo suficientemente detallada para que los stakeholders puedan formarse una opinión correcta de su situación fiscal (Vásquez, Llaque y Masuda, 2019).

Finalmente, como conclusión del artículo, los autores señalan que se debería haber utilizado la FIN 48 – US GAAP a efectos de evaluar sus posiciones fiscales inciertas, ya que este pone en riesgo la transparencia del mercado, y en base a lo anterior los autores no identificaron referencias a temas en los estados financieros evaluados del año 2018 señalados como “Controversiales”. Situación que es extraña considerando que la mayoría de las compañías cuyos estados financieros se han analizado son parte de conglomerados internacionales proclives a ejecutar planeamientos tributarios que incluyen prácticas de reducción de pagos tributarios, por tal razón el artículo recomienda que las auditorías debiesen ser más exigentes en la revisión de la aplicación de las normas de reconocimiento y medición de la NIC 1, 12, 37, la FIN 48 y CINIIF 23 (Vásquez, Llaque & Masuda, 2019).

1.3 Sector Eléctrico

1.3.1 Historia de la Electricidad en Perú

Según Osinergmin, en su edición La Industria de la Electricidad en el Perú, señala que la producción de energía inició en el distrito de Yungas, Huaraz, en ese entonces una compañía minera construyó la primera central hidroeléctrica para su uso operativo, iniciando la producción en 1884.

Seguidamente, en 1886, la compañía Peruvian Electric Construction and Supply Company (PECSC) inauguró el alumbrado público en la plaza de armas y algunas calles

del centro de Lima, extendiéndose progresivamente a otras ciudades. Asimismo, con la creación de otras plantas eléctricas para uso industrial en la capital del país, el uso de la electricidad se expandió a otras ciudades. En 1898 la compañía Luz Eléctrica de Arequipa inauguró el alumbrado público de la plaza de armas de Arequipa, esto de forma gratuita puesto que la actividad de generación eléctrica se realiza a orillas del río Chili, produciendo 200 kW de potencia (EGASA, 2005).

En 1901, se creó la compañía Eléctrica del Callao, con una planta a vapor en Chucuito, que suministraba energía a El Callao. Asimismo, en enero de 1902 se inauguró el servicio público general que cubría la demanda de 115 mil habitantes en Lima. En 1900, la sociedad Industrial Santa Catalina pasó a ser Empresa Eléctrica Santa Rosa y en 1903 construyó la Central Hidroeléctrica de Chosica de 4000 caballos de fuerza, potencia considerable para la época; ya en el año de 1905 la compañía atendía la demanda del servicio público de electricidad y suministro al transporte público de Lima, esto dio un gran impulso a la industria originando la ampliación de la Central Térmica Santa Rosa (Osinermin, 2018).

Según Osinermin (2018) también resume que, en Arequipa, en el año 1905, la compañía Sociedad Eléctrica de Arequipa (SEAL) absorbió a la Compañía Eléctrica de Arequipa e impulsó la Central Hidroeléctrica de Charcani, en ese entonces la transmisión entre la central y ciudad tenía una extensión de 20 Km. Desde ese entonces el sector se expandió rápidamente. El 24 de agosto de 1906, la compañía Eléctrica Santa Rosa, la Compañía del Ferrocarril Urbano de Lima, el Ferrocarril Urbano de Lima, el Ferrocarril Eléctrico de El Callao y el Tranvía Eléctrico de Chorrillos se fusionaron y conformaron Empresas Eléctricas Asociadas o The Lima Light, power and Tramway Company. Este evento convirtió al sector eléctrico de Lima en un monopolio y estandarizó las redes eléctricas, ya que cada compañía tenía características propias.

Por otro lado, en 1914, la compañía eléctrica Industrial del Cuzco se encargó de iluminar la ciudad imperial, para lo cual construyó una central de generación hidroeléctrica en Qorimarca. El desarrollo del servicio eléctrico continuo a un ritmo progresivo y constante a lo largo de las ciudades más habitadas del país y en zonas rurales, por ello a mediados de los años treinta cuando la capacidad instalada era de 100,000 kW, la demanda superó la capacidad disponible como producto de industrialización en la zona de Lima. Esto trajo consigo una serie de limitantes y problemas al sector acerca de las nuevas instalaciones de producción y la necesidad de una legislación que contribuya al desarrollo del sector eléctrico peruano (Osinermin).

1.3.1.1 Ley de la Industria Eléctrica

Según Osinergmin (2018), señala que, en 1955 se inició el desarrollo del sector eléctrico en el Perú con la Ley de Industria Eléctrica Ley N° 12378 promulgada en el Gobierno de Manuel Odría. Este fue la primera regulación normativa en la historia del sector eléctrico peruano, puesto que señalaba reglas precisas para el desarrollo de esta industria. Así entonces, se estableció un sistema de concesiones, permisos, y licencias, estas normativas regulaban la relación entre productores y consumidores a fin de garantizar los derechos de cada agente, del mismo modo, se promulgó en el país el código reglamentario para el sector minero (1959) y la Ley del petróleo (1952) como política y mecanismo de atraer inversiones a la jurisdicción peruana.

Según Osinergmin (2018) señala que:

La ley de industria eléctrica promovida durante el Gobierno de Odría estimuló el desarrollo del sector en el país al permitir a las empresas privadas obtener información para la expansión de las inversiones y atender el incremento en su demanda. Antes de 1956, el incremento promedio de la capacidad instalada era de 17000 kW al año y a partir de 1956 fue de 69000 kW por año (p.20).

1.3.1.2 Ley de los servicios eléctricos nacionales

A partir de 1960, las redes eléctricas en las regiones del Perú comenzaron a expandirse, debido a las mejoras en el marco normativo. En febrero de 1962 se promulgó la Ley N° 13979, lo cual permitía mediante un decreto supremo crear los Servicios Eléctricos Nacionales (SEN) para explotar las centrales eléctricas del Estado y así abastecer de electricidad en lugares donde no había llegado la inversión privada, por ello el decreto establecía que el SEN era responsable de proporcionar energía suficiente para el desarrollo económico y de vida de la población (Osinergmin, 2018).

En mayo de 1962, se promulgó la Ley N° 14080 donde indica de interés nacional la interconexión de los sistemas de producción de energía eléctrica del país, lo cual permitió crear una competencia de oferta de generación.

Según la misma edición del libro de Osinergmin, La industria eléctrica de electricidad en el Perú, se menciona que en 1968 se creó el Ministerio de Energía y Minas (MEM) e inició sus operaciones de regular, dirigir y fomentar las actividades en el sector minero, hidrocarburos y energético del país. La Ley General de Electricidad fue promulgada en

1972, Ley N°19521 y como parte de esa reforma se creó a Electroperú la empresa eléctrica del Estado, lo cual actuaría como holding para generar, transmitir y distribuir la energía. El holding fue la fusión de Servicios Eléctricos Nacionales, la Corporación de Energía Eléctrica de Mantaro y la corporación peruana del Santa. Asimismo, los bienes de dominio público fueron capitalizados al Estado, así las compañías privadas se convirtieron en empresas estatales asociadas, que constituyeron Electro Lima, por consiguiente, el Gobierno peruano se convirtió en accionista mayoritario del global de empresas, quedando solo 1.9% de capital privado en empresas como SEAL, Electro Lima, Hidrandina y Electrocentro. A consecuencia de ello tanto Electroperú como Electro Lima, fueron las compañías encargadas de prestar servicio de electricidad y planificación de inversiones en toda la cadena productiva. Y a finales de 1973, inició la producción Central Hidroeléctrica del Mantaro, con una capacidad de 342 MW, lo cual fue un proyecto a completarse en diferentes etapas. Estos sucesos reformativos en el sector eléctrico fueron parte de un plan de modelo económico por el Gobierno militar de Juan Velasco Álvaro iniciado a partir de 1968.

1.3.1.3 Ley General de Electricidad

En 1981, la economía peruana comenzó a tener dificultades, el sector público se encontraba en déficit por bajos precios de exportación, aumento de gastos, entre otros factores, lo que originó una crisis económica tanto así, que el PBI per cápita en 1983 se redujo en 12% respecto al periodo anterior (Osinermin, 2018).

Del mismo modo, fenómenos naturales como El Niño, la crisis mundial y la aparición de Sendero Luminoso trajo consigo la caída de precios e incremento de la deuda externa (Portocarrero, 2000). Por ello, en el Gobierno del presidente Belaunde se promulgó la Ley General de Electricidad, Ley N° 23406, en donde indicaba que se mantenía el poder del Estado en las compañías eléctricas y además se crearon empresas regionales, filiales de Electroperú quedando a cargo de las centrales eléctricas y de la línea de transmisión del Sistema Interconectado Centro Norte (SICN). Cabe resaltar que la electricidad era distribuida por los Sistemas Interconectados Centro Norte (SECN), Sureste (SISE) y Suroeste (SISO). Todo esto acontecido bajo la nueva regulación de la Ley General de Electricidad que fortaleció al MEM para regular, fiscalizar las actividades de generación, distribución, interconexión, distribución, comercialización de energía, así como la potestad de sancionar por incumplimiento de obligaciones y responsabilidades de cada participante del sector eléctrico (Osinermin, 2018).

1.3.1.4 Ley de Concesiones Eléctricas

A partir de 1991, durante el Gobierno de Alberto Fujimori, se implementaron reformas agresivas orientadas a reducir la intervención del Estado y a promover la inversión privada, este conjunto de cambio incluye una liberación del comercio exterior y reforma tributaria (Pasco-Font y Saavedra, 2001).

Por ello, el sector eléctrico dio un giro, orientándose en la suficiencia del suministro eléctrico por medio de una economía integrada al comercio internacional y de mercado competitivo. Se promulgaron para la inversión privada como el decreto legislativo N° 662, Ley de Promoción de la Inversión Privada de las Empresas del Estado, ley que tiene como objetivo la inversión privada y también la inversión de capital privado en compañías del Estado (Osinermin, 2018).

En 1992, se decreta la Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas (LCE) que derogó a la LGE. Según la LCE establecía la división de actividades del sector, en generación, transmisión, distribución y comercialización, otorgándose concesiones y autorizaciones para las actividades y el Estado actuando como ente regulador, libertad de precios para una sana competencia (generadoras) y un sistema de precios regulados acorde a su regulación (transmisión y distribución). Así, el Sistema eléctrico peruano está conformado por un solo sistema eléctrico llamado Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN), además de algunos sistemas aislados. De acuerdo a la Ley de Concesiones, la operación de las centrales de generación y los sistemas de transmisión se sujetarán a las disposiciones del Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional – COES SINAC con la finalidad de prever su operación al mínimo costo, garantizando la seguridad del abastecimiento de energía eléctrica.

1.3.1.5 Otras Leyes del Sector

En 1997 se promulgó la Ley N° 26876, Ley Antimonopolio y Anti-oligopolio del sector eléctrico, lo cual, según la misma ley, regula la posibilidad de concentración horizontal y vertical en el mercado de energía eléctrica, así mismo otorga al Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi) la facultad a autorizar las concentraciones cuando no afecten la libre competencia en los mercados eléctricos.

Entre 1994 y 1996, la compañía eléctrica que operaba en la capital del país Electro Lima se privatiza, por lo cual, es dividido en tres compañías, Luz del Sur, Edelnor (ambas

compañías distribuidoras) y Edegel (generadora). Posteriormente, en 2002, el sistema de transmisión se transfirió al sector privado mediante una concesión vigente por 30 años a cambio de un mayor pago del mejor postor y un pago fijo anual. Los resultados de esta reforma y privatización del sector ampliaron la mejora de calidad y acrecentaron la cobertura a lugares rurales y en cada departamento del Perú (Osinergmin, 2018).

Durante esta reforma del sector, en 1996, se crea el Organismo Supervisor de la Energía – Osinerg (actualmente Osinergmin) mediante la Ley N° 26734, dicha ley señala que Osinerg es el órgano regulador y fiscalizador de las actividades que desempeñan las compañías eléctricas y del cumplimiento de las normas del sector. Otro evento importante en la industria y específicamente en la actividad transmisora fue la creación del Sistema Eléctrico Interconectado Nacional (SEIN), el cual fue inaugurado en el año 2000, que tiene por denominación al conjunto de líneas de transmisión y subestaciones eléctricas conectadas entre sí, y respectivos centros de transferencia para los diversos centros de generación eléctrica en el Perú, inaugurado en el año 2000 (Osinergmin, 2018).

Por otro lado, mediante Decreto Supremo N° 020-97-EM, se aprobó la Norma Técnica de Calidad de los Servicios Eléctricos – NTCSE que establece los niveles mínimos de calidad de los servicios eléctricos, incluyendo el alumbrado público y las obligaciones de las empresas del sector eléctrico y los clientes que operan.

Por último, recientemente la Ley N° 28749, fue publicado el 1 de junio de 2016, La Ley de Electrificación Rural y su Reglamento, lo cual tiene por objetivo establecer la normatividad para la promoción y el desarrollo eficiente y sostenible de la electrificación de zonas rurales, localidades aisladas con la finalidad de mejorar el desarrollo socio económico sostenible.

1.3.2 Marco Institucional y regulatorio

Ahora bien, por lo expuesto del proceso evolutivo de las normativas de la industria eléctrica, se analizará resumidamente las instituciones vigentes que cumplen un papel importante en el funcionamiento óptimo del sector y en la generación de inversión de este, enfocándose en mitigar las deficiencias del mercado y subsanando las fallas y distorsiones del sector.

Según Osinergmin (2018), describe que, La LCE se encuentra vigente desde 1992, habiendo sufrido algunos cambios posteriores, en especial mediante la Ley N° 28832, Ley para asegurar el desarrollo eficiente de la generación eléctrica (LDGE).

Figura 9

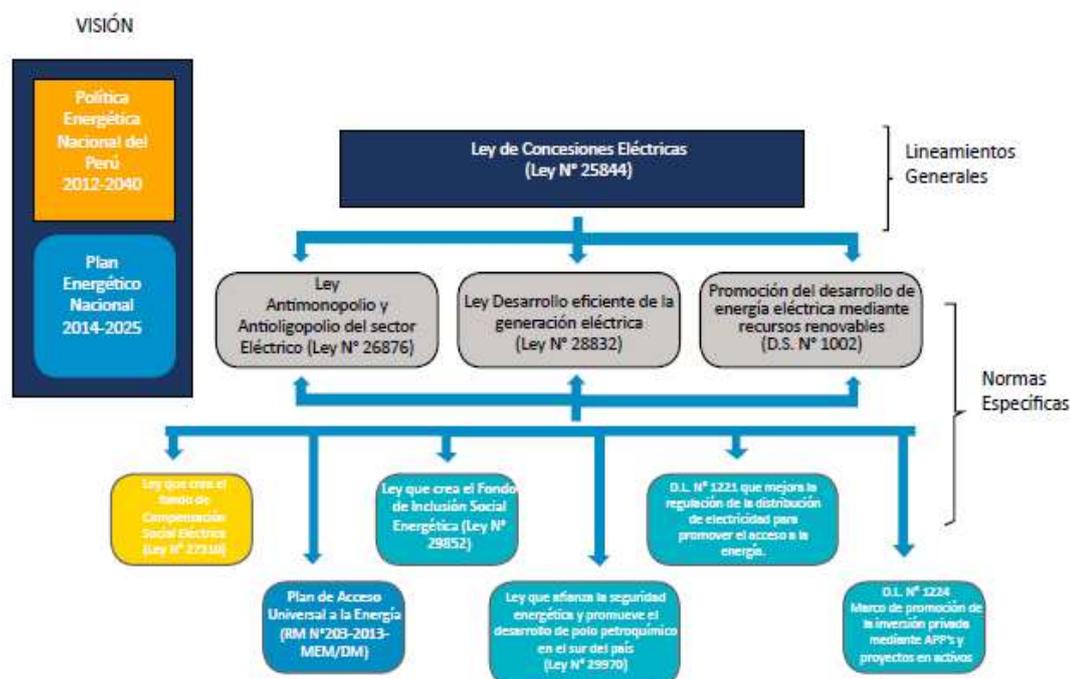


Figura 9: Leyes regulatorias del sector eléctrico peruano. Adaptado de “La Industria de la electricidad en el Perú”, por Osinergmin, 2017.

Según la Ley de Concesiones Eléctricas, el Ministerio de Energía y Minas (MEM) es el órgano principal y rector del sector, teniendo como función, la formulación y evaluación en armonía con la política y planes del Gobierno, las políticas nacionales respecto al sector energético.

Mientras que el ente encargado de la regulación, supervisión y fiscalización del cumplimiento de las disposiciones legales y técnicas en relación con las actividades que desarrollan las compañías del sector es el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin). En cumplimiento de su función ejecuta la política establecida por el MEM, así como también, tiene por rol mantener el equilibrio de intereses entre las compañías del sector eléctrico y ciudadanos en conjunto con las del Gobierno peruano.

Figura 10

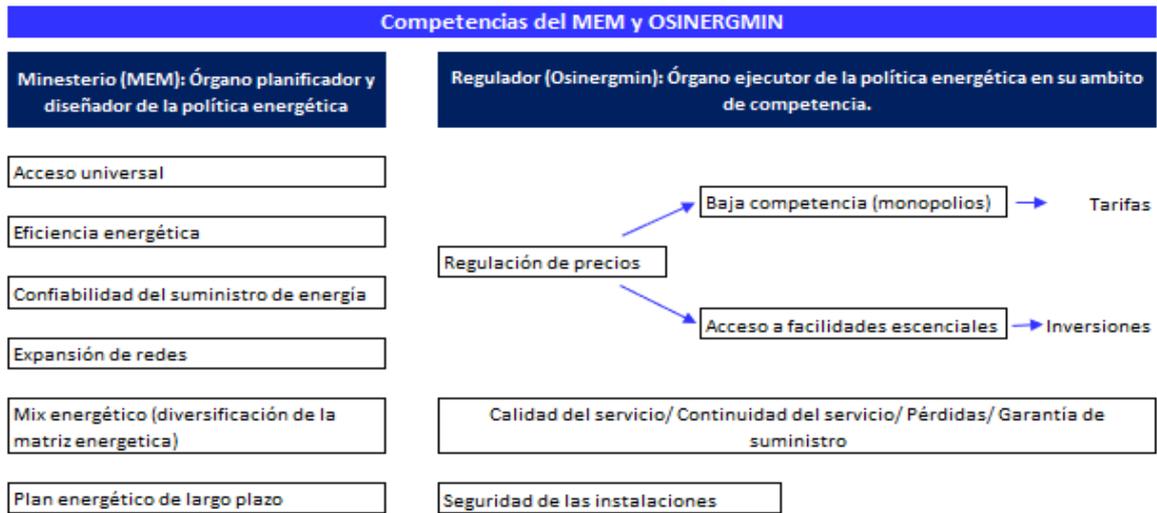


Figura 10: Competencia del MEM y OSINERGMIN. Adaptado de “La Industria de la electricidad en el Perú”, por OSINERGMIN, 2017.

Por otro lado, bajo la Ley N° 28832 Ley para asegurar el Desarrollo Eficiente de la Generación Eléctrica, se creó el Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES) el 27 de diciembre de 1994, como una entidad privada sin fines de lucro, mediante acuerdo de los representantes titulares de las centrales de generación y de los sistemas de transmisión del Sistema Interconectado, cuya finalidad actual es la coordinación de la operación del SEIN al mismo costo, preservando la seguridad del sistema y el mejor aprovechamiento de los recursos energéticos, planificación del desarrollo de la transmisión mediante el Plan de Transmisión del SEIN y administrar el mercado de corto plazo (Memoria COES, 2018).

Actualmente el número de integrantes del COES se incrementó a 165 entre compañías generadoras (61), transmisoras (18), distribuidoras (13) y clientes libres (76).

Figura 11

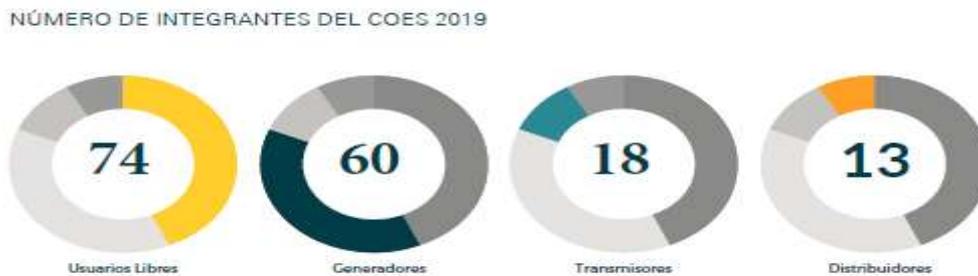


Figura 11: Número de integrantes del COES 2019, según portal COES, 2019.

Asimismo, en la industria eléctrica existen otras entidades y organismos que tienen funciones específicas en el sector, como son, la Presidencia del Consejo de Ministros (PCM), Proinversión, Indecopi, Ministerio del ambiente, Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA), Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (Sunafil). Dichas entidades tienen por función relacionadas al sector eléctrico lo siguiente:

Figura 12

Entidad	Principales funciones en el sector eléctrico
Presidencia del Consejo de Ministros	<p>Promueve, coordina y articula políticas nacionales con las entidades del Estado, la sociedad civil y el sector privado, de manera participativa, transparente y concertada, ejerciendo rectoría.</p> <p>Tiene adscritos a ello todo los ministerios y organismos regulados, además de diversos organismos públicos, oficinas, consejos y comisiones.</p>
Ministerio de Energía y Minas (MEM)	<p>Organismo central y rector del sector de Energía y Minas.</p> <p>Formular y evaluar las políticas nacionales referentes al sector de electricidad, hidrocarburos y minería.</p> <p>Elabora, aprueba, propone y aplica la política del sector y dicta las normas pertinentes.</p>
Proinversión	<p>Promueve la inversión en sistemas de generación y transmisión eléctrica.</p> <p>Efectúa licitaciones para la construcción de las instalaciones contenidas en el Plan de Transmisión.</p> <p>Conduce proyectos de subastas BOOT y subastas de remuneración Anual Garantizada.</p>
INDECOPI	<p>Promueve y monitorea la libre competencia del mercado eléctrico.</p> <p>Evalúa la competencia leal en el sector eléctrico de acuerdo con la Ley AAOSE.</p> <p>Regula las concentraciones horizontales o verticales que se podrán dar entre las actividades del mercado eléctrico. Antes de realizarse una fusión o integración, debe existir una autorización previa de esta institución.</p>
COES	<p>Coordina la operación de corto, mediano y largo plazo del SEIN al mínimo costo, preservando la seguridad del sistema.</p> <p>Administra el mejor aprovechamiento de los recursos destinados a la generación de energía eléctrica</p> <p>Planifica el desarrollo aprovechamiento de los recursos destinados a la generación de energía eléctrica.</p> <p>Planifica el desarrollo de la transmisión del SEIN.</p> <p>Administra el mercado de corto plazo.</p>

Ministerio de Ambiente	Diseña, establece, ejecuta y supervisa la aplicación de la política ambiental.
	Promueve la conservación y uso sostenible de los recursos natural, diversidad biológica y áreas naturales protegidas.
	Interviene en la elaboración en la elaboración de ECAs y LMPs.
	Es el ente rector del Sistema Nacional de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA).
OEFA	Fiscaliza, supervisa, controla y sanciona en materia ambiental.
	Es el ente rector del sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización ambiental (Sinefa).
SUNAFIL	Promueve, supervisa y fiscaliza el cumplimiento del ordenamiento jurídico sociolaboral y el de seguridad y salud en el trabajo.

Figura 12: Entidades y sus principales funciones en el sector eléctrico peruano. Basado según portal de PCM, MEM, OEFA, COES, SUNAFIL, PROINVERSION, INDECOPI, 2019. Elaboración Propia.

Por lo mencionado referente al marco institucional, a continuación, se presenta un cuadro resumen de las entidades quienes regulan cada actividad del sector eléctrico peruano:

Figura 13

Rol de entidades	Actividades del sector de electricidad			
	Generación	Transmisión	Distribución	Comercialización
Ente Normativo	MEM	MEM	MEM	MEM
Promoción de la Inversión	Proinversión	Proinversión	Proinversión	Proinversión
Contratante	MEM	MEM	MEM	MEM
Supervisión del Contrato	-	Osinerghmin	Osinerghmin	
Regulador- Tarifas	-	Osinerghmin	Osinerghmin	
Operador del Sistema	COES	COES		-
Supervisión y Fiscalización:				
a) Normas técnicas y de seguridad	Osinerghmin	Osinerghmin	Osinerghmin	Osinerghmin
c) Normas de salud y seguridad ocupacional	Sunafil	Sunafil	Sunafil	Sunafil
Supervisión de la libre y leal competencia y control de fusiones y adquisiciones.	Indecopi	Indecopi	Indecopi	

Figura 13: Actividades del sector de electricidad. Adaptado de “La Industria de la electricidad en el Perú”, por Osinerghmin, 2017. Elaboración Propia.

1.3.3 Modelos de negocio del Sector

Bajo el contexto analizado, en el sector eléctrico se identifica cuatro diseños de mercado, que establecen las directrices y la operatividad sobre los agentes económicos participantes; tal como señala Hunt (2002) los diseños son:

- (i) El Monopolio verticalmente integrado, modelo que integra a todas las actividades de la industria eléctrica (generación, transmisión, distribución y comercialización) en una sola empresa, en donde la eficiencia dependerá del planteamiento e inversión de la empresa eléctrica sujeto normalmente a la aprobación de las autoridades del sector.

Figura 14

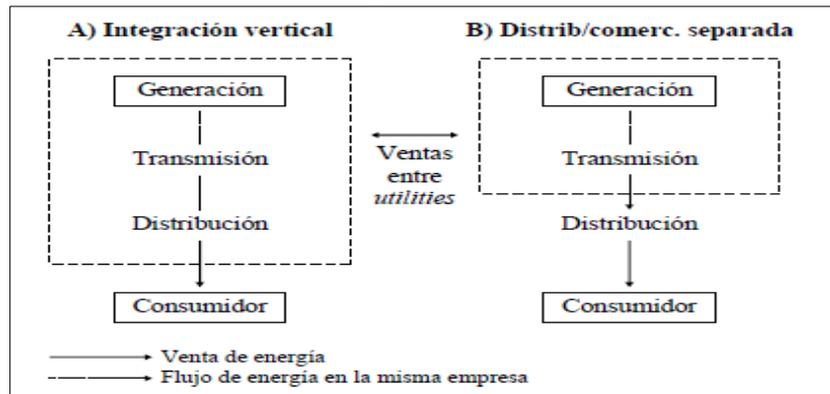


Figura 14: Monopolio verticalmente integrado. Según “Making Competition Work in electricity”, por Hunt, 2002.

- (ii) El modelo de comprador único es un modelo que actúa como intermediario o canal obligatorio entre transacciones realizadas en los segmentos de generación y distribución, permitiendo que otros generadores independientes participen activamente en el mercado eléctrico. Este comprador único puede ser una distribuidora regional o comprador que entrega electricidad a varias distribuidoras.

Figura 15

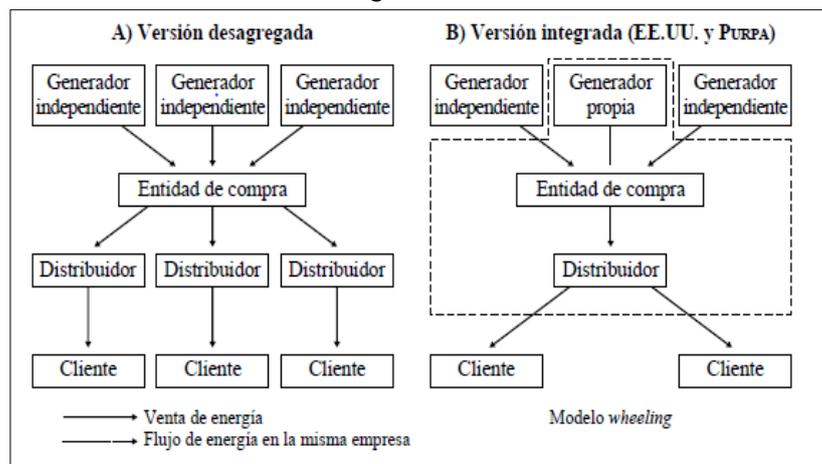


Figura 15: Modelo de comprador único. Según “Making Competition Work in electricity”, por Hunt, 2002.

- (iii) El modelo de competencia mayorista, en este modelo todas las compañías generadoras compiten por precios y/o cantidades, en condiciones similares para abastecer a los distribuidores eléctricos y grandes consumidores en el mercado mayorista. Este modelo promueve la forma de desintegración vertical.

Figura 16

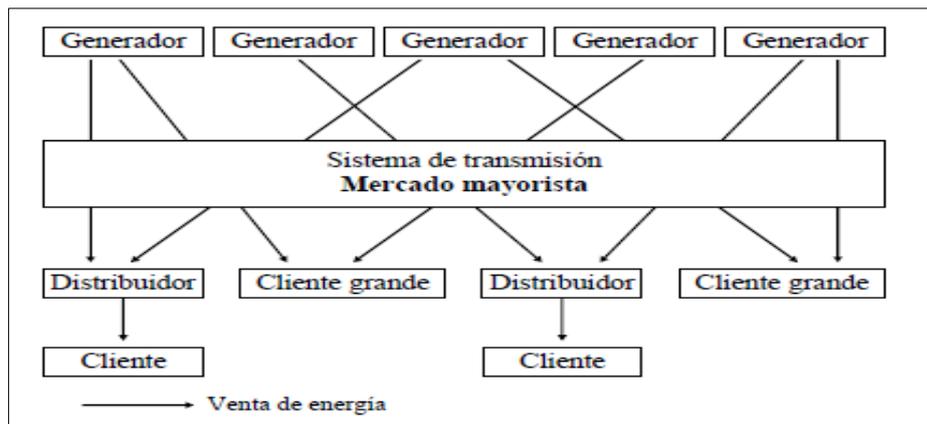


Figura 16: Modelo de competencia mayorista. Según “Making Competition Work in electricity”, por Hunt, 2002.

- (iv) El modelo de competencia minorista, este sistema es similar al anterior, solo que los consumidores pueden escoger a sus abastecedores. Los consumidores adquieren la electricidad de empresas comercializadoras minoristas, escogiéndolas de acuerdo con la conveniencia, precios, calidad, otros servicios.

Figura 17

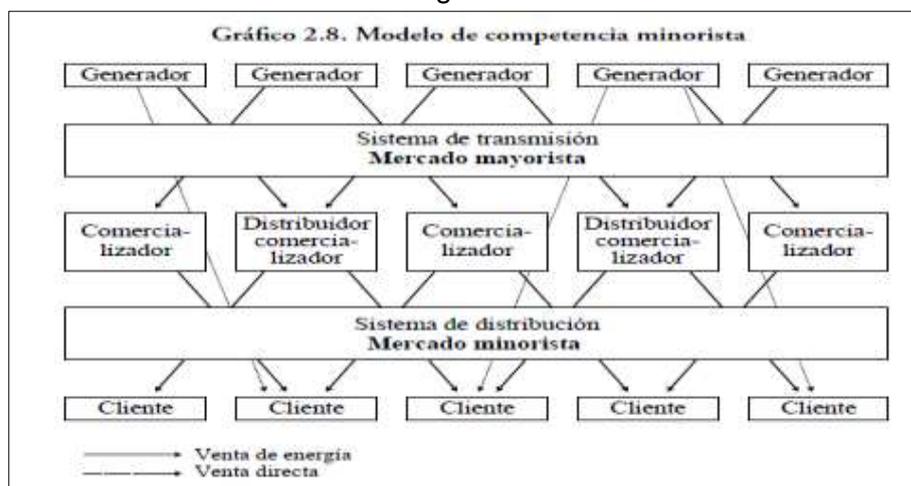


Figura 17: Modelo de competencia Minorista. Según “Making Competition Work in electricity”, Por Hunt, 2002.

En el siguiente gráfico, se muestra todas las actividades involucradas en la provisión de electricidad, desde inicio del proceso a su consumo final.

Figura 18

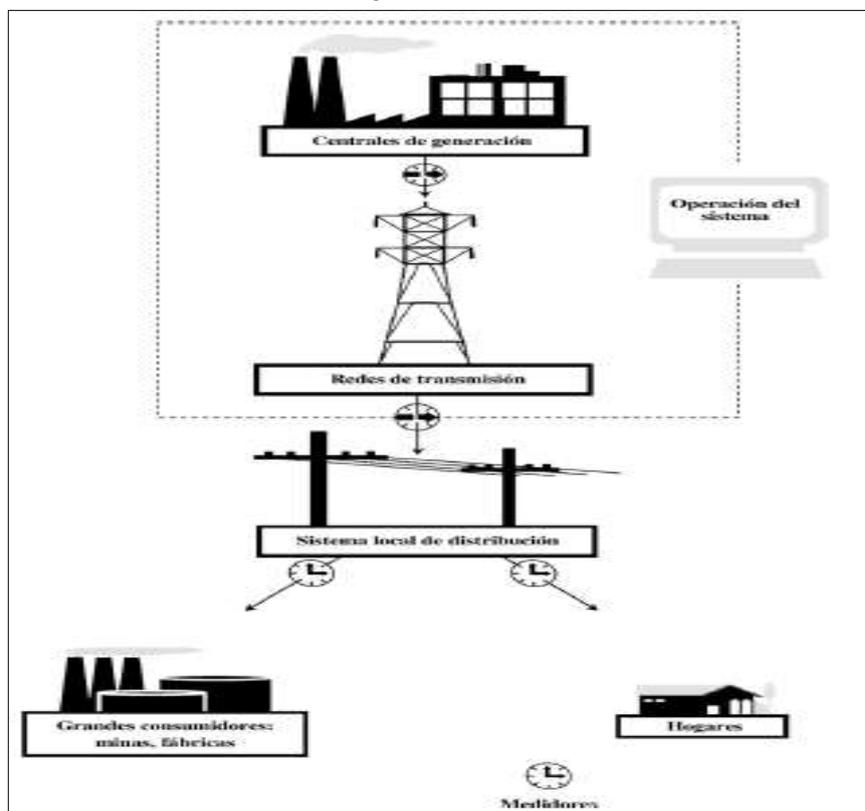


Figura 18: Actividades involucradas en la provisión de electricidad. Según “Making Competition Work in electricity”, por Hunt, 2002.

En el Perú predomina el modelo de negocio mayorista con una particularidad propia establecida por la Ley de Concesiones Eléctricas y su reglamento, que está basado en ofertas de Costo Marginal de operación, existe competencias entre empresas generadoras y distribuidoras por ventas a los clientes libres, libre acceso a las redes eléctricas, hay un operador del sistema eléctrico y operador del mercado a corto plazo como es el COES.

1.3.4 Fundamentos técnicos y Procesos Operativos del Sector

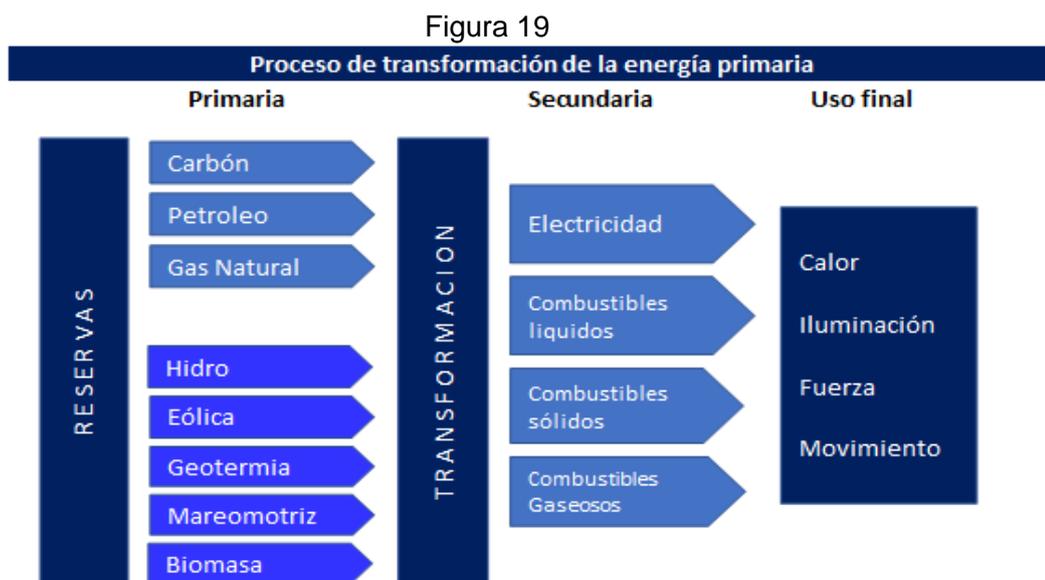
Para tener un entendimiento completo del sector eléctrico peruano, resulta importante abordar acerca de los fundamentos técnicos del sector, por ello en este contexto se aborda las actividades que componen el proceso productivo del sector, como son: la generación, transmisión y distribución.

Sobre lo indicado, se estudiará los fundamentos técnicos de cada una de las actividades del sector eléctrico.

1.3.4.1 La Generación Eléctrica

La generación es la primera actividad del sector eléctrico y cadena productiva, que consiste en transformar las fuentes de energía primaria en energía eléctrica vía métodos de transformación. Es necesario saber que la energía primaria es toda aquella fuente y recurso de la naturaleza sin sufrir ningún cambio o transformación (Bhattacharyya, 2011).

La generación de energía eléctrica es producida por las compañías denominadas empresas generadoras, lo cual se encargan de transformar la fuente primaria en secundaria a través de un proceso de conversión.



Fuente: Espinoza (2005) Elaboración propia

Figura 19: Proceso de transformación de la energía primaria. Adaptado de “La Industria del gas natural”, por Espinoza, 2005. Elaboración Propia.

Por otro lado, una característica de esta actividad en el sector eléctrico peruano según Osinergmin (2017) es que la magnitud del tamaño de la demanda de electricidad genera que las economías de escala se agoten, promoviendo la competencia en este segmento, asimismo la diversificación del parque generador varía en función al tamaño del mercado, la disponibilidad y continuidad de las fuentes de energía primaria que abastezca. En ese contexto en el Perú existe un parque generador diversificado puesto que operan compañías generadoras propias del Estado y privadas. Según la lista de

participantes del COES indica que en el periodo 2019, existen 61 compañías dedicadas a la generación eléctrica en jurisdicción peruana.

En la actividad de generación eléctrica, de acuerdo con el portal de COES, ente regulador de las compañías generadoras, al 31 de diciembre 2019 la producción total de centrales acumulada fue de 52,889.144 GWh, lo cual significa una variación de 4.078% respecto a diciembre 2018. Por ende, la participación por empresas en la producción total de energía del mes de diciembre 2019 es según gráfico:

Figura 20

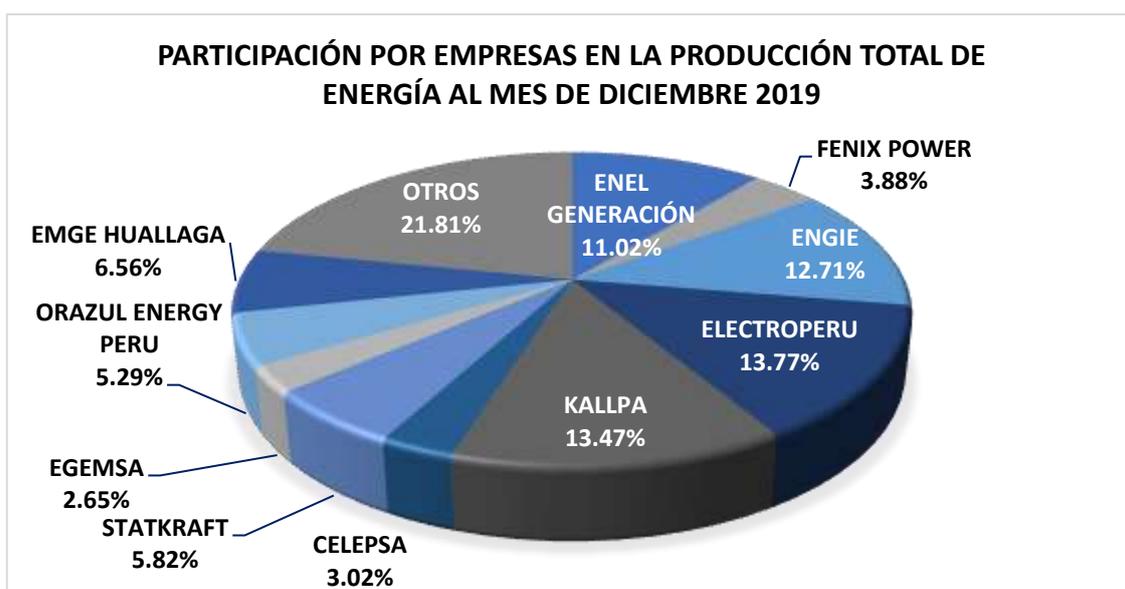


Figura 20: Participación por empresas en la producción total de energía al mes de diciembre 2019. Adaptado de Portal COES, 2019. Elaboración Propia.

1.3.4.2 La Transmisión Eléctrica

La transmisión es otra de las actividades del sector eléctrico, lo cual consiste, en transportar la energía eléctrica desde los centros de generación hacia las zonas finales en niveles altos de tensión y a largas distancias. Asimismo, el sistema de transmisión está compuesto de subestaciones de transformación, torres de transmisión (Osinergmin, 2018).

Esta actividad es comparada como una carretera, ya que sirve para transportar la energía eléctrica de un punto a otro, lo cual es posible a través de un medio que pueda transmitir la corriente, como los conductores eléctricos que son cuerpos que presentan una resistencia al paso de la corriente eléctrica, como cobre, plata, aluminio, etcétera. (Dammert, Molinelli y Carbajal, 2011).

Según Biggar y Hesamzadeh (2014), esta actividad se justifica en gran medida, a la localización de las fuentes primarias de energía. Esto porque impacta en los costos de instalación de las centrales y en los de transporte de la energía. En consecuencia es más rentable trasladar la energía eléctrica que transportar las fuentes de energía primaria hacia los puntos de demanda.

Una característica de esta actividad es el monopolio natural ya que presenta economías de escala en el sistema de sus instalaciones. Según COES, las compañías que conforman esta actividad en la jurisdicción peruana son 18 empresas. En el Anexo, tabla 26 se presenta la lista de Empresas Transmisoras del Perú.

1.3.4.3 La Distribución Eléctrica

La distribución es una actividad del sector, que tiene por función transportar el suministro o fuente eléctrica desde las redes de transmisión hacia cada uno de los usuarios finales del servicio. A diferencia de la transmisión que transporta energía en altos niveles de tensión y a larga distancia, la actividad de distribución traslada la energía a los consumidores finales en redes de media y baja tensión (Osinermin, 2018).

El sistema de distribución está conformado por líneas y redes primarias en mediana tensión, subestaciones de distribución, redes de distribución secundaria y el servicio particular e instalaciones de alumbrado público. El sistema de distribución primaria transporta la energía para el subsistema de distribución secundaria y usuarios mayores, mientras que el subsistema de distribución secundario transporta la fuente a usuarios finales (Dammert, Molinelli y Carbajal, 2011). En el Anexo, tabla 25 se presenta la lista de Empresas Distribuidoras del Perú.

Las actividades que desempeñan los diferentes agentes del sector eléctrico peruano se clasifican entre aquellas que son de carácter físico y aquellos que tienen un carácter comercial. Tal como se describe:

Las funciones físicas son la generación – producción de electricidad, la distribución, la operación del sistema y la distribución. Las funciones comerciales son las ventas en el mercado mayorista, venta de los generadores a los distribuidores o comercializadores y las ventas a los consumidores finales (Dammert, García, Molinelli, 2013, p.67).

Figura 21

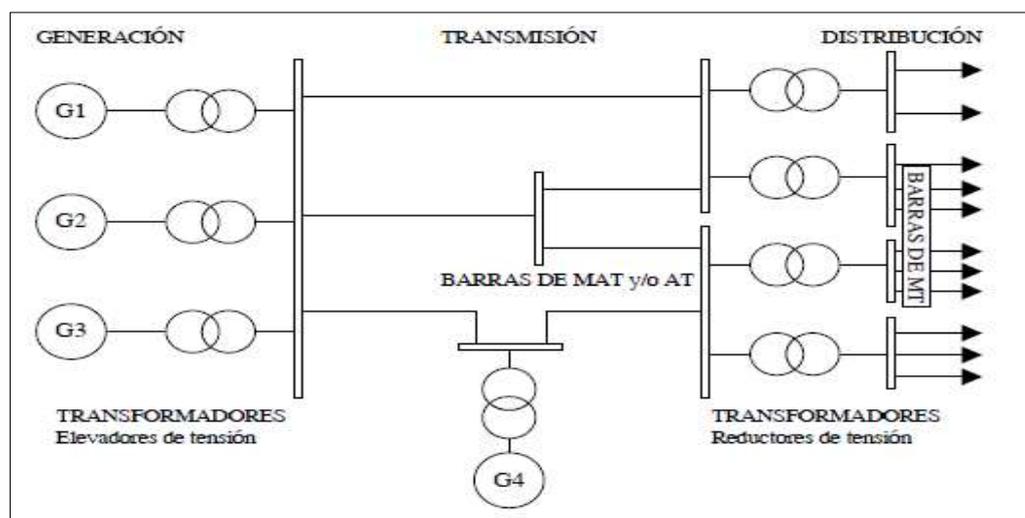


Figura 21: Representación esquemática del proceso de suministro de electricidad. Según "Regulación y Supervisión del Sector Eléctrico", por Dammert, García, Molinelli, 2013.

1.3.5 Efectos y proyecciones del Sector

En este contexto se comentará los efectos actuales del sector eléctrico en el país en relación a cada variable y contexto. Así como también se han analizado las proyecciones económicas y las nuevas formas de energías desarrolladas en la jurisprudencia peruana.

1.3.5.1 Efectos del sector eléctrico

El sector eléctrico peruano es un sector dinámico que presenta muchas variables a tomar en cuenta para un análisis general desde perspectivas económicas, de desarrollo, expansión, entre otros. La infraestructura del sector es esencial para el desarrollo eficiente de la industria.

Según el informe sectorial de Apoyo y Asociados (2019), en relación a un estudio del sector eléctrico, señala que: debido a la mayor oferta de generación respecto a la demanda, el mercado peruano se ha vuelto más competitivo, dado que en el país el suministro de energía se realiza en base a la eficiencia en la generación de energía, por lo que se prioriza el despacho de energía producida por centrales renovables, hidráulicas, térmicas, a gas y seguido de plantas a carbón.

Según información estadística del COES (2019), la demanda de energía ha venido creciendo de forma importante en los últimos años, con una tasa promedio anual de 4.3% producto de mayor actividad minera, empresas de fundición y de comercio, con un 56.2 %, 6.8% y 4% de la demanda total a usuarios libres.

Ahora bien, en la actividad de transmisión, que es efectuado a través del SEIN, atravesando el país de norte a Sur y los sistemas aislados, que no se encuentran conectados al resto de sistema por la geografía nacional. El sistema de transmisión presento problemas de congestión y sobrecarga, debido a que el desarrollo del parque de generación eléctrica se encuentra en el centro del país, mientras que la demanda se encuentra dispersa en todo el país (Apoyo & Asociados, 2019).

Mientras que, en la actividad de distribución de energía, gran parte de las compañías que conforman son empresas públicas que prestan el servicio de suministro eléctrico en distintas provincias del país. La firma Apoyo & Asociados (2019) señala que:

La tarifa de la energía a nivel de generador a distribuidor está compuesta por el promedio ponderado de dos precios: el precio en barra y el precio firme. El primero es determinado por el regulador, y se aplica en los contratos bilaterales pactados con dicho precio y para los retiros sin contratos. El segundo es el promedio ponderado de los precios resultantes de las subastas realizadas por los distribuidores. Las tarifas de distribuidor a usuario están compuestas por: (i) Los Precios a Nivel de Generación; (ii) Los peajes de transmisión; y, (iii) El Valor Agregado de Distribución. El primero está explicado en el párrafo anterior, y el segundo se refiere al peaje que se debe pagar a las empresas que prestan el servicio de transmisión. Tanto el Precio a Nivel Generación como el peaje de transmisión se comportan como un pass through para la distribuidora (p,8).

Cabe resaltar que uno de los problemas naturales para las compañías de la actividad de distribución son las pérdidas de energía y/o mermas que se producen debido a la actividad de conducción de la energía por las redes de distribución.

1.3.5.2 Proyecciones económicas

Por otro lado, el impacto económico depende de la eficiencia del establecimiento, operación y mantenimiento de la calidad de las provisiones. En los próximos años uno de los desafíos primordiales será la implementación de una infraestructura que permita continuar con el desarrollo del país, así mismo es fundamental una revisión del marco

regulatorio eléctrico peruano, a fin de adecuarlo a un entorno más dinámico y experimentado (Osinermin, 2016).

Al periodo 2019, el requerimiento de infraestructura para subsanar y mantener el sistema eléctrico asciende a USD 31,000 millones, por ello, para cerrar la brecha de infraestructura del sector, es necesario la ejecución de proyectos de inversión que garanticen el suministro eléctrico (Osinermin, 2016). Según el Plan Anual de Infraestructura 2016-2025, los compromisos de inversión privada para la actividad eléctrica representan 12% del total de inversiones para efectos de reducir la brecha de infraestructura.

Ahora bien, los compromisos de la inversión privada para el sector eléctrico son muchas. Según la firma Ernest & Young (2019) menciona que, “en el 2019 se tiene previsto una cartera de inversiones de USD 2,280 millones, y que se dividen en USD 1,315 para proyectos de hidrocarburos y USD 965 millones para proyectos de electricidad” (p.2).

1.3.5.3 Energías eléctricas renovables

Las energías eléctricas renovables no convencionales (RER), entre ellas la eólica, solar, biomasa y otros, son fuentes de energía que cada vez presentan una proyección de crecimiento en participación progresiva, debido a iniciativas privadas y por acuerdos internacionales.

Actualmente la generación de energías renovables representa el 7.95% de la generación en el país, con un crecimiento de producción de 24.53 % respecto al periodo 2018 (COES, 2019). Esto significa que cada año y a largo plazo es uno de los recursos energéticos que presenta mucha expectativa debido a que es sostenible con el medio ambiente.

Según el artículo de Ernest Young (2019) señala que:

El Perú ocupa actualmente el quinto lugar de los países más atractivos para invertir en RER en Latinoamérica. Para escalar posiciones, se requieren acciones puntuales de promoción que faciliten tanto la generación de ese tipo de energía como el consumo de equipos sostenibles (p,1).

Lo que se espera en el mercado del sector eléctrico es el crecimiento de las RER, debido a su condición amigable con el medio ambiente y forma no convencional de producción. Por ello, la industria del sector presenta retos por superar, como el acceso a zonas rurales que aún es limitado. En ese sentido para mejorar esta situación el país requiere

inversiones para el sector orientadas no solo a la cobertura, sino también al establecimiento de un sistema confiable y sostenible, por ello la disponibilidad de diversas fuentes de energía en el país como las nuevas tecnologías hacen que pueda ser posible esa meta.

1.4 Impacto Financiero

A continuación, para desarrollar el impacto financiero de la CINIIF 23 en el sector eléctrico, es importante mencionar lo que significa el “impacto”, por consecuencia de una variable aplicado a otra. El impacto es una definición que se refiere al efecto de una determinada acción.

Según un artículo llamado “Impacto, impacto social y evaluación del impacto”, publicado por la revista cubana Acimed, determina a este vocablo como un resultado, que puede ser positivo o negativo, a consecuencia de una acción o actividad realizada. Esta palabra es utilizada para proyectos e investigaciones que tratan de evaluar los efectos más importantes de la aplicación de alguna reforma, en un determinado momento, y a consecuencia trae un resultado que no necesariamente puede ser favorable, y que al mismo tiempo podría afectar directa o indirectamente a una entidad, persona o lugar, a nivel social, económico o ambiental (Liberta ,2007).

En los siguientes puntos, se desarrollará lo que compone el impacto financiero analizado desde el sector eléctrico peruano, así como también el impacto financiero de la CINIIF 23 en las compañías del sector.

1.4.1 Impactos macroeconómicos

Según el libro de investigación de Bhattacharyya (2011) Energy Economics: Concepts, Issues, Markets and Governance, hace referencia que:

El precio de la energía representa un instrumento importante de la política energética general de cualquier país y se utiliza para satisfacer diferentes objetivos (...). Además, los precios internos de la energía son determinados en parte por el funcionamiento e influencias de los mercados internacionales de energía, por un lado y el entorno sociopolítico, por el otro. Dado que la energía es un bien intermedio y un producto final, los precios deben distinguir entre productores y consumidores (p.50).

En ese sentido, la consecuencia económica producto de la aplicación al precio de la cantidad en las compañías se plasma en los resultados económicos y ratios de acuerdo con el comportamiento del mercado eléctrico. Por ello, se analizará el impacto del sector eléctrico en la economía del país a través de cuatro factores, entre ellos, el Producto Bruto Interno, las inversiones, el empleo y el sector externo.

1.4.1.1 Producto Bruto Interno:

El instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) indica que la economía peruana registró un crecimiento en el año 2018 de 4.0%, potenciado principalmente por el aumento de los sectores de servicios en 4.0%, comercio 2.7% y manufactura 6.2%, por lo cual, esto contrarrestó la caída del sector hidrocarburos y minería en 1.3%. Tal como se muestra en la figura, se evidencia la variación porcentual anual del crecimiento del PBI en Perú.

Figura 22

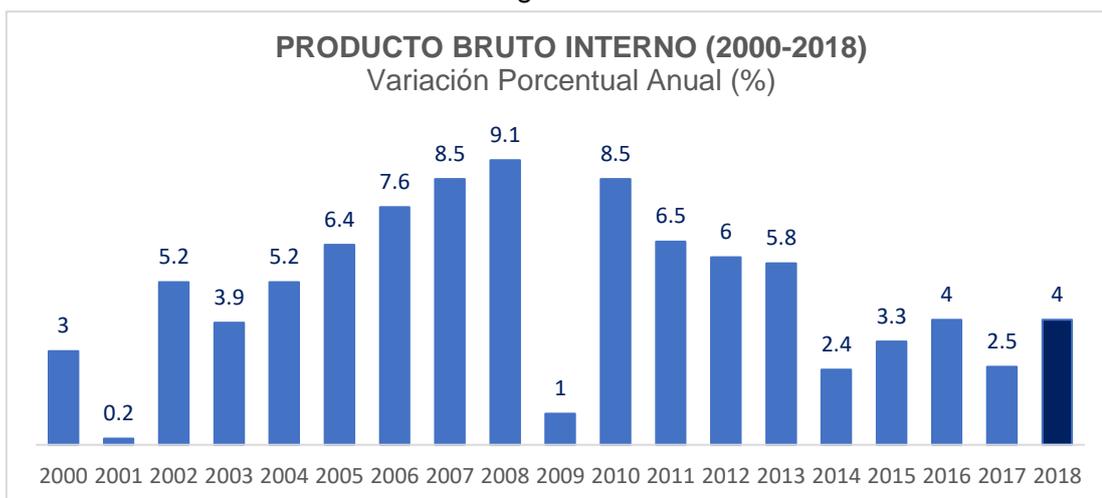


Figura 22: Variación porcentual de Producto Bruto Interno. Según INEI (2018). Elaboración Propia.

Por consiguiente, según Osinergmin (2018), señala que, la industria presentó tasas de crecimiento mayores a comparación de otros sectores como, construcción, manufactura e hidrocarburos, por ello se registra que el Valor Agregado Bruto se incrementó en 70 veces desde 1950 mientras que en hidrocarburos 10 veces.

Asimismo, de acuerdo con datos estadísticos del Ministerio de Energía y Minas, en los últimos quince años, la producción energética presentó un crecimiento de 6.1% por encima de la tasa de crecimiento del PBI de 5.3% esto debido a los altos niveles de

inversión público y privado, disponibilidad de recursos energéticos y desarrollo de energías renovables.

El sector eléctrico aporta el 1.5% al PBI del Perú (Osinergmin, 2017). Esto se da por el crecimiento y desarrollo de la industria en los últimos años debido a la regularización e implementación de normativas acorde al modelo económico mundial.

Por ejemplo, según la publicación del Instituto Español de la Energía (2014) El Sector Energético Español y su Aportación a la Sociedad, respecto a la contribución de la energía en la economía, señala:

En el año 2012, el sector energético en su conjunto ha aportado de forma directa 32,000 millones de euros al PBI español, lo que supone un 3.1 % del total nacional. Para ese mismo año, la contribución del sector en términos de empleo directo fue de 101,000 puestos de trabajo, el 0.6% del total nacional (p,27).

Esta comparación, entre la aportación del sector eléctrico al PBI en un país europeo en relación al PBI peruano, refleja un camino por trazar, a efectos de hacer del sector más eficiente, en donde se requiera inversiones y capacidad de mayor innovación y de desarrollo continuo.

1.4.1.2 Inversiones:

La inversión en el sector eléctrico ha presentado un dinamismo importante, tanto para las actividades de generación, transmisión y distribución, como consecuencia de un marco normativo y regulatorio adecuado. Según datos del MEM, al 2015 la inversión privada representó 91% del total, mientras que la publica solo 9% . En cierto modo, este crecimiento genera un buen ambiente de negocios y dinamismo industrial, y círculo optimista de inversión, empleo y consumo.

1.4.1.3 Empleo:

Según datos del MEM, el sector eléctrico acumuló un crecimiento entre 2001 al 2015 de 66% por el empleo directo de trabajadores. Sin embargo, el nivel de empleo del sector es aproximadamente el 1% sobre la población económica activamente ocupada, puesto que ser una industria especializada requiere colaboradores altamente capacitados y especializados.

1.4.1.4 Sector Externo:

El Perú cuenta con un enlace que se interconecta con Ecuador, ello cuando se requiera exportar o importar electricidad. Según estadística del COES, el país exportó energía a Ecuador en términos acumulados de 282 GWh e importó 32 GWh, entre enero 2019 a agosto 2016, y en términos monetarios el total de exportaciones e importaciones representa S/. 37 millones y S/.2.8 millones, respectivamente. A diciembre 2019, el panorama varió puesto que presenta una importación de 60.050 GWh y 0 GWh exportado, mientras a diciembre 2018, la importación de electricidad de Ecuador representó 21.201 GWh.

1.4.2 Impacto en el sector público

De acuerdo con Osinergmin (2018) el sector eléctrico contribuye con el Tesoro Público mediante el pago de tributos y rentas.

Por ello en la última década, los tributos pagados por las compañías eléctricas según la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) fue de 2.7 veces entre 2003 al 2015, representando de S/ 1,026 millones a S/ 2,785 millones, respectivamente. Aun así, el panorama de crecimiento por compañías es optimista, porque los tributos pagados por las compañías y su proyección de ello evidencian un crecimiento sólido.

1.4.3 Implicancias en los registros y Estados Financieros

La CINIIF 23, al ser una norma de interpretación que guarda relación con la NIC 12: Impuestos a las Ganancias, que especifica cómo contabilizar los impuestos corrientes y diferidos, pero no cómo reflejar los efectos de la incertidumbre tributaria.

Desde esa perspectiva las operaciones de registros contables en relación a los lineamientos y disposiciones de la NIC 12, se ven reflejado en los estados financieros, principalmente en el estado de resultados dado que la sumatoria conlleva directamente a obtener el impuesto a las ganancias corriente. Ahora bien, son los gastos que se evalúa para determinar la deducibilidad de estos, siempre que estos gastos estén aceptados tributariamente de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta; o una partida de ingresos específicos en la declaración de impuestos, se determinaría como un

tratamiento incierto si su aceptación es incierta según la normativa tributaria. La norma aplica a todos los puntos de la contabilización del impuesto a la renta cuando exista incertidumbre sobre el tratamiento de una operación, incluyendo las ganancias o pérdidas fiscales, la base fiscal de activos y pasivos, pérdidas fiscales y las tasas impositivas.

La CINIIF 23 al estar directamente relacionado a la norma de impuesto a las ganancias, el impacto se refleja en los estados financieros se infiere en el rubro de gastos, para efectos de su deducibilidad, siempre que estime una provisión en base a uno de los métodos que la norma dispone para una mejor estimación contable con el fin de ser aceptados tributariamente y determinar el impuesto a la renta corriente y diferido.

1.5 Impacto Tributario

A continuación, como preámbulo para desarrollar el impacto tributario de la CINIIF 23 en el sector eléctrico, es importante mencionar lo que significa el impacto por consecuencia de una variable aplicado a otra. El impacto es una definición que se refiere al efecto de una determinada acción.

Según un artículo llamado "Impacto, impacto social y evaluación del impacto", publicado por la revista cubana Acimed, determina a este vocablo como un resultado, que puede ser positivo o negativo, a consecuencia de una acción o actividad realizada. Esta palabra es utilizada para proyectos e investigaciones que tratan de evaluar los efectos importantes de la aplicación de alguna reforma, en un determinado momento, y a consecuencia trae un resultado que no necesariamente puede ser favorable, y que al mismo tiempo podría afectar directa o indirectamente a una entidad, persona o lugar, a nivel social, económico o ambiental (Liberta ,2007).

En ese sentido, en este contexto se desarrollará y analizará el impacto tributario por la aplicación de la norma en donde se contempla la evaluación de la variable independiente y los resultados de este en la variable dependiente, es decir el impacto tributario de la CINIIF 23 en el sector eléctrico peruano.

1.5.1 Impacto

Las compañías nacionales o internacionales tienen en común la búsqueda o maximización de beneficios o rentabilidad. Según Vásquez, Llaque y Masuda (2019) en

su artículo Experiencia peruana sobre revelaciones de posiciones inciertas del impuesto a las ganancias, indica que:

A fin de maximizar su valor las compañías usan diversas estrategias de optimización tributaria que generan ahorros fiscales que se traducen en un mejor resultado financiero. Dado este impacto directo en la recaudación de impuestos, las Administraciones Tributarias suelen enfrentarse a las mismas usando diversos instrumentos entre los que se cuentan las auditorías tributarias, que en ocasiones develan importantes contingencias tributarias que pueden afectar significativamente a las empresas (p.2).

Vásquez, Llaque y Masuda (2019) también señalan que, en tanto el Impuesto a la Renta sea considerado un gasto más, estrategias de optimización y/o minimización de impuestos son implementadas con la finalidad de reducir la carga tributaria y generar un excedente que contribuya a la utilidad global de la empresa (o grupo empresarial). Por el cual, los ahorros tributarios se suelen obtener aprovechando la opacidad de los países y la existencia de regímenes tributarios que, con objetivos de política fiscal diferentes a la recaudación, proporcionan ventajas tributarias a los contribuyentes.

Los procesos operativos del sector eléctrico generan impactos en distintas variables que permiten el desarrollo de un país. El beneficio de la industria eléctrica a la sociedad se plasma en diferentes índices que contribuyen al desarrollo social y económico de un Estado, como por ejemplo, empleabilidad, infraestructura, economía, entre otros. Dentro de los impactos del sector eléctrico, en el ámbito económico abordaremos la recaudación tributaria lo cual es posible a través de las administraciones tributarias. Este beneficio permite a un Estado y a la sociedad el beneficio en relación con la rentabilidad de las compañías de la industria y por sus transacciones comerciales desarrolladas en jurisdicción de un país.

La afectación al igual que en todas las industrias es debido a la rentabilidad positiva por lo cual se tiene que hacer una acotación a la entidad recaudadora de tributos de un Estado. Esto está directamente relacionada a la totalidad de sus operaciones por rentas generadas de ingresos, y a medida que sus factores de precio y cantidad sea tendencialmente creciente.

Partiendo de lo mencionado, Bhattacharyya (2011) indica en su investigación, *Energy Economics: Concepts, Issues, Markets and Governance*, que los precios se consideran sobre la base de principios económicos, por ello los precios económicos se ajustan para cumplir objetivos. Debido a ello, los precios de la energía incluyen varios cargos, aranceles e impuestos que finalmente determinan el monto a pagar por los

consumidores finales. Es así, que los impuestos energéticos se utilizan para diversos fines ya que la generación de ingresos para el Gobierno es un objetivo principal y primordial.

Por ejemplo, en las compañías distribuidoras del sector el precio de ventas aplicado a los consumidores finales es normado por OSINERGMIN. Sin embargo, cuando las compañías sufren pérdidas de energía, esta pérdida es contrarrestada de forma limitada al imponer en el precio una variable adicional que permita rentabilizar positivamente este suceso, el cual si no se aplicase impactaría negativamente en las utilidades de las empresas.

La Norma Antielusiva General – NAG

Según decreto Legislativo N.º 1121 se incorporó la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario, disposición que contiene una norma general anti elusiva a fin de otorgar a la Administración Tributaria la facultad necesaria para combatir las conductas elusivas que pudieran presentarse y que afectan principios constitucionales tales como el deber de solidaridad, capacidad contributiva, entre otros.

Según la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, publicado en el portal de la SUNAT da los siguientes lineamientos:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributaria, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propio (2019).

Asimismo, también señala que como disposiciones complementarias finales:

La difusión de conductas elusivas por medio del portal de SUNAT difunde las caracterizaciones generales de los casos en los que se estableció la existencia de elementos suficientes para aplicar la norma anti-elusiva general. De similar manera, la SUNAT difunde de manera progresiva y enunciativa, situaciones y consideraciones para la aplicación de la norma general, así como caracterizaciones generales de casos en los que a partir de las fuentes jurídicas nacionales los deudores tributarios, terceros y asesores tributarios pueden provocar la aplicación de la norma anti-elusiva general (2019).

Esta norma decretada y publicada para el Código Tributario tiene relación directa con el problema de investigación porque trata sobre conductas elusivas que pudieran presentarse y que afectan principios constitucionales normativos. En el sector eléctrico hay situaciones de incertidumbre tributaria que muchas veces se dan por la particularidad del sector. Sin embargo, también existen situaciones o actividades que las compañías conllevan a que exista una posición distinta a los lineamientos de las normas tributarias a efectos de minimizar pagos tributarios, por lo cual se puede definir como una conducta elusiva para contribuir al Estado. La Norma Antielusiva, le permite a la Administración Tributaria fiscalizar actos realizados por los contribuyentes enmarcados como actos impropios o actos artificiosos, teniendo en cuenta que la elusión tributaria es una acción que sin vulnerar la ley, busca la forma de evitar o rebajar el pago de tributos, a través de esquemas o planes fiscales atípicos (Parra, 2019).

1.5.2 Impuestos aplicables

Según la normativa y regulación tributaria en Perú, es de aplicación al sector eléctrico las siguientes disposiciones:

1.5.2.1 Impuesto General a las ventas

De acuerdo con el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), señala que el IGV es un impuesto aplicable a la venta de bienes muebles y servicios en relación del valor del bien o servicio vendido. El porcentaje establecido del IGV es de 18% al valor del bien vendido. Del mismo modo, para que se concrete este impuesto, el hecho imponible en el IGV se debe contraponer en las operaciones por el cual sea afecto, en ese sentido “La hipótesis de incidencia es la descripción o ideal de un hecho contenido en la ley o norma de similar rango cuyo acontecimiento en la realidad genera el hecho imponible que da origen al nacimiento de obligación tributaria” (Bravo & Villanueva, p.15).

En relación con el hecho imponible, según la Ley N° 30641, Ley del IGV, debe estar compuesto por lo siguiente:

- Aspecto Material: Es el elemento o descriptivo, este elemento siempre presupone un verbo: Hacer, dar, transferir, entregar, recibir, etcétera.
- Aspecto Subjetivo: Esta dado por aquella persona que realiza el hecho descrito en el aspecto material.
- Aspecto Espacial: Indica el lugar en el cual el deudor tributario realiza el hecho que se pretende gravar.
- Aspecto temporal: Este aspecto es el indicador del momento en que se configura el hecho que se pretende gravar.

Figura 23

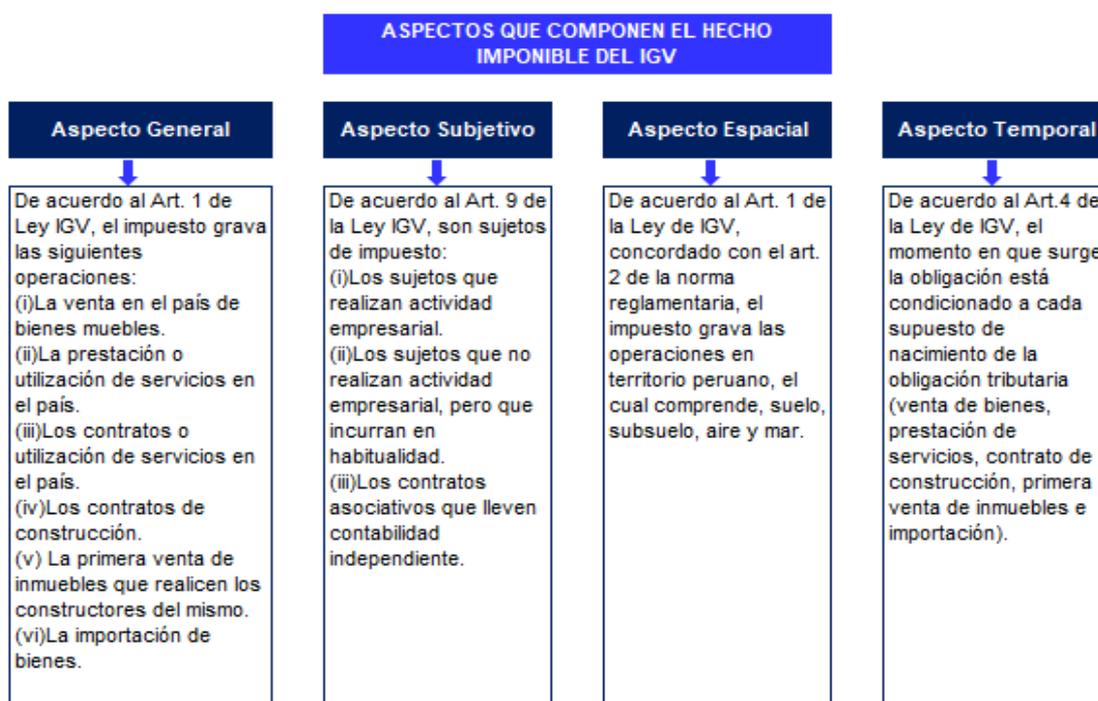


Figura 23: Aspectos que componen el hecho imponible del IGV. Adaptado de “Ley del Impuesto General a las Ventas”. Elaboración propia.

Sujeto jurídico y sujeto económico del impuesto:

En el Impuesto General de Ventas se verifica lo siguiente:

Figura 24

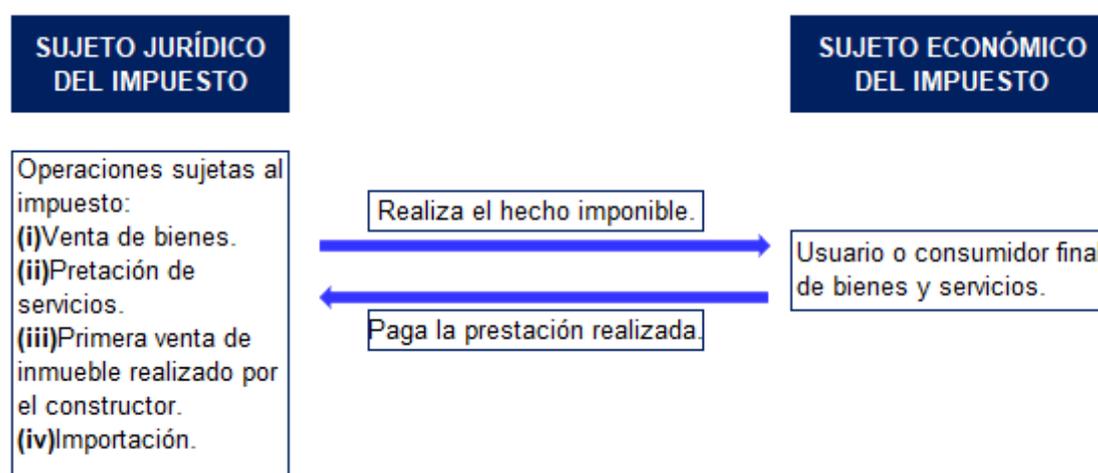


Figura 24: Sujeto Jurídico del Impuesto y sujeto económico del impuesto. Adaptado de “Nacimiento de la Obligación Tributaria del IGV”, por Ortega & Bueno, 2014. Elaboración Propia.

De la representación se entiende que el sujeto jurídico del impuesto es quien realiza la operación sujeta. Mientras que el sujeto económico es quien soporta la carga económica de un impuesto. Sin embargo, quien es responsable de pagar el impuesto es el sujeto jurídico.

Asimismo, según Ortega & Bueno (2014) refiere que el IGV no representa un costo económico para el empresario puesto que quien soporta dicho costo es el consumidor final, por tal razón, se considera al impuesto como neutral e indirecto porque tiene un alcance general, es decir incorpora a todos los sujetos empresariales o que incurran en la venta de bienes o prestación de servicios.

Ahora bien, en el contexto del sector eléctrico peruano, las actividades propias del sector (generación, transmisión y distribución) están dados por una particularidad, cabe precisar que, el suministro de energía y la venta de energía, son dos actividades diferentes. Sin embargo, tienen en común a la energía eléctrica como bien mueble consumible. Esto se corrobora según la Resolución del Tribunal Fiscal – RTF N° 04194-3-2016, RTF N.º 1877-4-2004, RTF N.º 8996-A-2015 en donde se señala que el órgano colegiado define a la energía eléctrica como un bien mueble consumible. Cabe resaltar que quienes generan el bien mueble consumible son las compañías generadoras, mientras que las compañías distribuidoras y transmisoras, se encargan de realizar el servicio de suministro eléctrico a los consumidores finales. Por consiguiente, la actividad se estipula como prestación de servicios por parte de las compañías distribuidoras.

Como se mencionó, la prestación de servicios para efectos del impuesto General a las ventas en el caso del servicio de suministro eléctrico está supeditada debido a la naturaleza del sector. En concordancia con ello, la prestación de servicio en un análisis de los aspectos que componen el hecho imponible para el IGV y analizando cada aspecto, referente al aspecto material, el inciso c del artículo 3 de la Ley del IGV define como servicio a toda prestación que una persona realiza para otra y consecuentemente recibe una retribución o ingreso que se considera renta de tercera categoría. Según Villanueva (2011) en su estudio del impuesto al Valor Agregado en el Perú, señala que la prestación es cualquier conducta que constituya el contenido de una relación jurídica obligatoria. También añade que una relación jurídica obligatoria o relación jurídica patrimonial, por cuanto la ley exige una contraprestación, retribución o ingreso a consecuencia de dicha prestación. En ese sentido solo se considera como servicio afecto al impuesto, aquellos que se realizan de manera onerosa, es decir, que exista una contraprestación por el servicio recibido. Por consiguiente, los servicios gratuitos, son excluidos del aspecto material y finalmente “la prestación que una persona realiza

a favor de otra es la exigencia de bilateralidad o alteridad en la relación jurídica patrimonial. De manera que la ejecución de servicios para sí mismo no está gravada con el impuesto” (Villanueva, 2011, p.117).

En relación al aspecto temporal, de acuerdo con el inciso c) del artículo 4 de LIGV, el literal d) numeral 1 artículo 3 del reglamento señala que nace la obligación tributaria en la prestación de servicios, cuando resulta obligatoria emitir el comprobante de pago o cuando se emita el comprobante de pago en forma voluntaria; cabe resaltar que para la emisión del comprobante resultara obligatorio esta acción cuando ocurra primero cualesquiera de lo siguiente: Culminación del servicio, percepción parcial o total de la retribución, vencido el plazo o cada uno de los plazos convenidos.

Finalmente, el nacimiento de la obligación tributaria en la prestación de servicios se deriva de la configuración del hecho imponible, y teniendo claro los elementos de la hipótesis de incidencia, desde la perspectiva y aspecto temporal, en la medida que se cumpla el aspecto material, espacial y subjetivo.

1.5.2.2 Impuesto a la Renta

Según la Ley del Impuesto a la Renta (IR), establece como Impuesto a la Renta, un tributo anual aplicable, entre otras rentas o ingresos, a las ganancias provenientes de fuentes peruanas obtenidas como resultado de las operaciones. El periodo gravable es a partir de cada 1 hasta el 31 de diciembre, lo cual se aplica una tasa de 29.5% a la rentabilidad antes de impuesto. En ese sentido, según el capítulo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece como su ámbito de aplicación, que el impuesto a la renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley. Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:
 - 1) Las regalías.
 - 2) Los resultados de la enajenación de terrenos, inmuebles, otros.
 - 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

Asimismo, las compañías para poder sustentar costos y/o gastos en el que incurren para la generación de rentas gravadas deben estar supeditadas al principio de causalidad (RTF N.º 814-2-98), el cual indica que la adquisición tanto de un bien o el de servicio deberá tener como objetivo final la generación de ingresos gravados o para mantener la fuente.

Ahora bien, en las empresas del sector eléctrico peruano como en otros sectores empresariales tendrán que regirse fundamentalmente del Artículo 37º y 44º de la Ley del Impuesto a la Renta. El primer artículo mencionado, exhibe las principales deducciones que podría tener la compañía, es decir los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital. Asimismo, se exhibe los gastos sujetos a límites de los cuales las compañías siempre incurren, los cuales son los gastos recreativos, gastos de representación, gastos por depreciación, entre otros. El segundo artículo mencionado, expone que no son deducibles ni admitidas por la Administración Tributaria aquellos como, los gastos personales, sanciones, donaciones y cualquier otro acto liberal, salvo dispuesto por el inciso x del artículo 37 de la ley amortización de intangibles según lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la ley, entre otros indicados en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la renta.

Al ser el impuesto general a las ventas y el Impuesto a la Renta, los impuestos que concentran más la recaudación de ingresos fiscales en el país y esto se sostiene porque:

Los tributos son una transferencia coactiva de recursos del sector privado al sector público. En las sociedades modernas, organizadas como estado de derecho, el uso del poder estatal coactivo debe hacerse con los criterios normativos que tienen aceptación general (...) por tal, existen una serie de principios que aplican criterios normativos a la materia tributaria.(...) Se han agrupado esos principios según las categorías que lo fundamenta y que habitualmente usa la economía política normativa para evaluar situaciones y políticas (Bara, 2004, p.57-70).

De tal forma el impuesto a la renta es un impuesto directo que está basado según la Ley del Impuesto a la Renta en un porcentaje establecido que actualmente es de 29,5% aplicado a la rentabilidad operativa de cada compañía, lo cual se relaciona a lo descrito por Bara, ya que es un impuesto aplicado a las compañías de forma equitativa.

1.5.2.3 Impuesto a las Transacciones Financieras

Es un tributo con carácter temporal para gravar todas las operaciones financieras realizadas en el sistema bancario. La tasa aplicable es de 0.005% sobre el valor de cada operación afecta.

1.5.3 Aportes y contribuciones por regulación

En este subtítulo se describirá los aportes y contribuciones por regulación aplicados al sector eléctrico peruano, lo cual es componente como parte del impacto tributario en el sector.

1.5.3.1 Aporte por Regulación de OSINERGMIN

Este aporte es de carácter legal ya que según la Ley N°27332, Ley Marco de los organismos regulados de la Inversión Privada en Servicios Públicos, indica un aporte a favor de organismos reguladores que no excede del 1% del valor facturado anual de las empresas bajo su ámbito. Las compañías generadoras deben considerar para el cálculo de este aporte: El importe total facturado de energía y potencia efectuada a los clientes, entre ellos empresas distribuidoras y clientes libres. También deben considerar la transferencia de energía activa, reactiva y potencia a otras compañías del COES.

1.5.3.2 Contribución al COES por la operación en el sistema

Según la Ley N° 28832, determina que los agentes participantes del SEIN aportarán al presupuesto de operación del COES. En el caso de generadores de energía, este aporte se calcula a partir del monto registrado del año anterior de las inyecciones de potencia y energía valorizadas al precio básico de la potencia de punta y al costo marginal de corto plazo, respectivamente. El aporte no puede ser mayor al 0.75% de dicho total.

1.5.3.3 Tarifas de remuneración a las generadoras

De acuerdo con Rojas (2016) en su artículo Incentivos y Riesgos en Generación Eléctrica en Perú, señala que:

La remuneración a las generadoras se realiza mediante precios regulados y precios acordados por contrato, de acuerdo con el tipo de cliente. OSINERGMIN fija las tarifas reguladas, las que comprenden un precio básico que retribuye ha: a) la potencia instalada de las generadoras y b) la energía producida, tanto durante como fuera de las horas punta; es decir, el periodo de máxima demanda de energía eléctrica del sistema. Estas tarifas se aplican a los clientes regulados (p.6).

Así mismo, según el Régimen de recuperación anticipada del impuesto general a las ventas (IGV): Decreto Legislativo N° 818 – 1996, se establece un régimen lo cual indica que la devolución del IGV que grava las importaciones y/o las adquisiciones locales de bienes de capital nuevo, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción realizados en la etapa pre-productiva, que serán empleados por los beneficiarios del régimen directamente para la ejecución de los proyectos previstos en los contratos de inversión y que se destinen a la realización de operaciones gravadas con el IGV o a exportaciones.

Otro factor importante de regulación tributaria es La Ley N° 28876 del año 2006 que amplía los alcances del régimen de recuperación anticipada del IGV, de manera específica, a las empresas que utilicen recursos hidráulicos y energías renovables en la generación de energía eléctrica.

Finalmente, el Régimen de Depreciación Acelerada: Decreto Legislativo N° 1058 – 2008, que establece mecanismos para incentivar las inversiones en infraestructura, como la depreciación acelerada, que guía a un menor pago de impuestos en los primeros años del proyecto. Estos se trasladan a los años en los que el proyecto está más estable y maduro. Según Rojas (2016) indica que esta disposición beneficia a los proyectos de centrales hidroeléctricas en los primeros años de operación, que son los más volátiles en ingresos y costos.

1.5.4 Implicancia e impacto tributario

En retrospectiva, el impacto tributario por los procesos operativos del sector eléctrico se origina con la aplicación de las normas legales y tributarias que afectan directamente a los rubros contables de las compañías.

En esa línea, cuando una compañía tiene operaciones de compra y venta, estos son afectos a la Ley del Impuesto general a las Ventas, en donde te permite tener un crédito o débito fiscal. Llámese por crédito fiscal al monto que la compañía ha pagado en concepto de impuesto al adquirir un bien o servicio y puede deducirlo al Estado al momento de realizar una venta y por débito fiscal al importe producto de la venta a un cliente, lo cual a efectos de abonar al Estado es crédito fiscal el monto a favor del contribuyente deducible después del importe del crédito fiscal (SUNAT, 2019).

Asimismo después de los cálculos que permiten obtener la rentabilidad de un periodo o Utilidad Antes de Impuesto, las compañías deben tributar de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se aplica el porcentaje correspondiente que se deriva de la utilidad antes de impuesto anual, actualmente según el artículo 55 de la ley el porcentaje aplicable es de 29.5%, lo cual es el tributo que todas las compañías tienen por obligación con el Estado Peruano para el desarrollo y crecimiento de la economía del país.

Según se menciona en un artículo de Gestión, la superintendente de la SUNAT, Claudia Suarez, señala que en el periodo 2018, la recaudación tributaria llegó a S/ 104,246 millones de soles y una proyección para el periodo 2019 de S/ 114,933 millones de soles, un aumento de 10% aproximadamente, lo que significa que del total en el periodo recaudado 2018, 78% de ingresos son obtenidos de contribuyentes, principalmente de las empresas, mientras que el 22% de todos los contribuyentes.

Desde esa perspectiva, a continuación, se presenta un cuadro de las principales compañías del sector eléctrico, en donde resaltamos los ingresos generados en el periodo 2018 y el aporte por impuesto a la renta generado al Gobierno peruano producto de sus procesos operativos, cabe resaltar que la información siguiente fue extraída de los portales web de acceso público de la Bolsa de Valores de Lima, Superintendencia de Mercados y Valores y páginas web de cada compañía:

Tabla 1

Ranking	Empresa	Cifra en ventas (en millones)	Cifra de Impuesto a la Renta (en millones)
1	Luz del Sur	3,147	225
2	Enel Distribución Perú	2,950	167
3	Engie Energía Perú	1,758	149
4	Enel Generación Peru	1,439	195
5	Electroperu	1,514	168
6	Kallpa Generación	1,816	163
7	Hidrandina	932	47
8	Electro Oriente	543	16
9	Electro Centro	621	49
10	Electro Sur Este	426	24
Total		15,146	1,204

Tabla 1: Principales compañías del sector eléctrico peruano, ingresos e Impuesto a la renta pagado en periodo 2018. Elaboración Propia.

Partiendo de la explicación del impuesto a la renta, todas las empresas tienen que determinar la renta neta lo cual significa calcular la renta bruta y los gastos deducibles hasta el límite máximo por la ley, según el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dichos gastos pueden clasificarse como gastos deducibles y no sujetos al límite; lo cual entiéndase como gastos deducibles aquellos gastos necesarios que la empresa pueda producir ganancias siempre que cumplan con el criterio de causalidad, donde se debe tomar en cuenta que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio, razonables y de generalidad. Mientras que los gastos no sujetos a límite, son gastos que se deduce sin un importe máximo, siempre que cumpla con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como por ejemplo: provisiones y castigos; mermas y desmedros; regalías, entre otros.

Base Imponible:

La base imponible se define como el importe por el cual un contribuyente calcula un determinado impuesto. Según Chavarría (2017) define a la base imponible citando a Mantilla (2016):

Para efectos del Impuesto a la Renta, la “renta neta imponible” es un concepto que se asocia directamente a la determinación final del Impuesto, pero que no está definido de manera expresa en la Ley Impuesto a la Renta ni en su Reglamento. La propia Administración Tributaria reconoce esa deficiencia en unos de sus pronunciamientos, en el que consta que para definirla debe recurrir a la Vigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la LIR, del cual se

desprende que la renta neta imponible se obtiene luego de la compensación de pérdidas correspondiente (p.8).

Según la SUNAT la base imponible es el monto respecto el cual se aplicará la tasa del impuesto.

Principio de Causalidad

Según el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta consagra el principio de Causalidad a la causa de establecer que para obtener renta de tercera categoría debe deducirse de la renta bruta aquellos gastos necesarios para producirla y mantener la fuente, así como los vinculados a la generación de ganancias. En la tributación, para que un costo o gasto sea deducible a efectos del impuesto a la renta se debe tener el objetivo de generar rentas o mantener la fuente que genera estas rentas.

El concepto de causalidad proviene a los motivos por los que se persiguen con una acción. Finalmente, para invocar el principio de causalidad para que un contribuyente determine si el gasto es deducible o no, es necesario que exista una relación con la realidad de tal forma que la operación exista y por el cual se necesite efectuar la deducción por la propia naturaleza de la acción.

Gastos y Costos

El costo es el desembolso que realiza la entidad para obtener un bien, fabricar, prestar un servicio, entre otros. Mientras que el gasto se define como aquellos importes pagados y devengados que no tienen relación directa con la relación del bien.

Gastos deducibles y Gastos No deducibles

Los gastos deducibles son aquellos gastos que son aceptados tributariamente a efectos de deducir el impuesto a la renta, en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se da las listas de aquellos gastos que la Administración Tributaria considera como deducibles. Mientras que los Gastos no deducibles son aquellos que la Administración Tributaria no permite su deducción por lo que en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta indica a aquellos gastos no deducibles.

Ahora bien, la determinación para efectos del impuesto a la renta, según la normativa contable, las compañías aplican la NIC 12 en relación conjunta con la ley. Sin embargo, como se explica en el estado de cuestión y la justificación del problema de la presente investigación, para determinar una posición contable cuando existan incertidumbres

fiscales tales como impuestos, bases tributarias, pérdidas tributarias no utilizadas, créditos tributarios no utilizados y tarifas tributarias, la NIC 12 no guía de forma concisa y precisa ante estas situaciones tributarias, por lo que conlleva a las compañías a interpretar de forma pertinente y en base criterios y/o antecedentes cada situación. En concordancia con lo descrito, la CINIIF 23 da un alcance respecto a los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12, cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias.

Según los autores Vásquez, LLaque y Masuda (2019) en su artículo, Experiencia peruana sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del impuesto a las ganancias, señala en relación a la CINIIF 23 que es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptara el tratamiento impositivo según la legislación fiscal. La norma contable reconoce que, “Una disputa o inspección de un tratamiento impositivo concreto por parte de la autoridad fiscal puede afectar la contabilización de una entidad del activo o pasivo por impuesto diferidos corrientes” (CINIIF 23, p.1).

La aplicación de la CINIIF 23 se da cuando existe posibilidad y la compañía crea que la Administración Tributaria tenga una posición contraria a la misma o infiera que fiscalizara sobre un tratamiento impositivo realizado, respecto a la deducibilidad del gasto o una determinada transacción que tenga un impacto en el impuesto a la renta.

Por lo expuesto, la aplicación de la CINIIF 23 tiene impacto en una compañía previa identificación de operaciones posiblemente inciertas. A partir de ello, si el tratamiento fiscal tomado por la compañía no es aceptado por la autoridad tributaria, entonces la compañía tiene por defecto la identificación de criterios de la posición de la SUNAT, Tribunal Fiscal y Poder Judicial respecto al caso, es en ese sentido, es donde entra en aplicación los lineamientos de la CINIIF 23 y como reflejar la posición de la compañía respecto a las provisiones mediante los métodos establecidos por la norma. Para reflejar el efecto de la incertidumbre, la compañía deberá determinar el mejor método a utilizar, si es el método de valor esperado o el de importe más probable. Finalmente, esta determinación de la posición de la compañía de acuerdo a la norma debe ser revelado en línea la NIC 1: Presentación de los Estados Financieros y NIC 12: Impuesto a la Renta.

Figura 25



Figura 25: Guía de Pasos a Seguir para implementación de la CINIIF 23. Adaptado de CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias”, por KPMG. Elaboración Propia.

La CINIIF 23 y su relación con el impacto tributario en el sector eléctrico

La evaluación del impacto tributario de la CINIIF 23 presenta diversas implicancias en el sector eléctrico peruano tanto positiva como negativamente dependiendo de la perspectiva de quien observa el impacto, estos supuestos impactos resultan debido a las operaciones y actividades propias del sector eléctrico peruano.

De acuerdo a ello, se describirá los eventos de posibles incertidumbres tributarias en base a precedentes investigados y analizados de acuerdo a sus procesos operativos que las compañías del sector eléctrico presentan:

Las Pérdidas de Energía

El suministro de energía eléctrica a los hogares, compañías, comercios, entre otros es el resultado de un proceso de las tres actividades del sector eléctrico, generación, transmisión y distribución que hacen posible los diferentes actores del sector. Para llevar la energía producida hasta cada punto de consumo se utilizan largas

autopistas que son parte de la red de transmisión, de la que posteriormente se utilizan redes de baja tensión que componen las redes de distribución (Romero, Vargas; 2010).

Ahora bien, como señala Romero, Vargas (2010), “como en toda cadena de transporte se pueden presentar pérdidas desde un punto de producción hasta la entrega a los usuarios finales” (p, 226).

Las pérdidas de energía eléctrica se refieren:

a la diferencia entre la electricidad que ingresa a la red y la que es entregada para el consumo final. El concepto de pérdidas eléctricas incluye también la electricidad entregada pero no facturada, que se traduce directamente en pérdidas financieras y sirve como indicador del desempeño operacional de las empresas eléctricas (Jiménez, Serebrisky, & Mercado; 2014; p,10).

En los sistemas de energía eléctrica se registran dos categorías de pérdidas. El primero se refiere a las pérdidas técnicas, que ocurren en las líneas de transmisión y distribución. El segundo hace referencia a las pérdidas no técnicas, que se refieren a la electricidad entregada pero no pagada (Jiménez, Serebrisky, & Mercado, 2014).

Las Pérdidas de energía técnicas

Las pérdidas de energía técnica, tal como señala Romero y Vargas (2010) son aquellas pérdidas,

asociadas a características propias de las redes, características como impedancia, voltaje, longitud de las redes, topología, planeación y operación, entre otros; producidos en los transformadores, conductores y equipos eléctricos, que corresponden a la diferencia entre la energía que se entrega a un sistema y la que es utilizada por el usuario final (independiente del pago de esta) (p.10).

Para Maldonado (2005), las pérdidas técnicas o físicas constituyen una parte de la energía que no es aprovechada y que el sistema requiere para su operación, es decir es la energía que se pierde en los diferentes equipos, redes y elementos que forman parte del sistema de distribución y que sirven para conducir y transformar la electricidad y puedan ser determinados por métodos mesurables y analíticos con las herramientas que dispone la empresa distribuidora, sean estas hardware, software, instrumentos de medición u otros.

Según OSINERGMIN (2017), en su edición Evaluación ex post del impacto de la regulación de las pérdidas de energía en el Perú (citando a Perez-Arriega, 2013) señala que “se definen como aquellas pérdidas de energía que surgen debido a la operación de la red de distribución, como consecuencia del calentamiento natural de los transformadores y conductores, es decir, por razones técnicas propias de toda la red de distribución” (p,5).

Es importante señalar que las pérdidas de energía técnicas se dividen en fijas y variables:

Pérdidas técnicas fijas

Estas pérdidas son:

causadas por deficiencias físicas, tales como la histéresis, pérdidas en el núcleo de los transformadores y el efecto corona en las líneas de transmisión. Estas pérdidas son proporcionales al voltaje e independientes del flujo de electricidad. Debido a que el voltaje varía relativamente poco respecto de su valor nominal, estas pérdidas son tratadas como una constante que depende principalmente de la calidad de la línea. Estos tipos de pérdidas representan entre 20% y 40% del total de las pérdidas técnicas (Jiménez, Serebrisky, & Mercado, 2014).

Pérdidas técnicas variables

Las pérdidas técnicas variables se refieren a aquellas pérdidas

Causadas por el flujo de corriente en las líneas, cables y transformadores de la red. Se trata de pérdidas relacionadas con el transporte de la energía y son proporcionales a la resistencia de los conductores y a la electricidad transportada por dichos conductores. Ceteris paribus, el balance neto entre pérdidas técnicas fijas y variables es que las líneas de mayor voltaje tienden a producir pérdidas menores (Jiménez, Serebrisky, & Mercado, 2014).

En ese sentido, las pérdidas de energía son inherentes a la transmisión de la energía y se asocian a las características de la infraestructura de los sistemas de energía. Asimismo constituyen una medida de la eficiencia técnica del sistema y de las compañías de transmisión y de distribución. Según Jiménez, Serebrisky y Mercado (2014) en el artículo “Dimensionando las pérdidas de electricidad en los sistemas de transmisión y distribución en América Latina y el Caribe” menciona que:

Las pérdidas técnicas dependen de factores interrelacionados dentro de la estructura del sistema (voltaje de la línea eléctrica, cargas, etc.) (...). En este sentido cabe tener en cuenta que el ratio de pérdidas en los países de altos ingresos de la OCDE ha fluctuado, en promedio, entre 6% y 8% durante las últimas tres décadas (p,14).

Las pérdidas de energía no técnicas

Las pérdidas no técnicas, hacen referencia:

A la electricidad entregada pero no pagada por los usuarios, situación que se traduce en pérdidas financieras directas para el proveedor de energía. Este tipo de pérdidas es causado por factores externos (climatológicos o económicos) a los sistemas eléctricos, pero relativos a la gestión de las empresas de energía y factores institucionales del sector (Jiménez, Serebrisky, & Mercado, 2014, p.16).

Para Tama (2013) las pérdidas no técnicas, son el resultado de la utilización ilegal de la energía, convirtiéndose en pérdidas financieras para la empresa distribuidora. Asimismo, estas pérdidas están relacionadas con la ineficiencia de los sistemas de medición, de control, facturación y recaudación, como también de errores administrativos y del grado de automatización comercial y de atención al cliente.

Desde la perspectiva de una compañía eléctrica, las pérdidas no técnicas se definen como pérdidas comerciales dado que la adecuada medición y facturación es parte integral de la gestión comercial (Banco Mundial, 2009).

Las pérdidas comerciales o pérdidas no técnicas surgen debido a razones ajenas a la compañía. Según Jiménez, Serebrisky y Mercado (2014) de acuerdo al tipo de fuentes estas pérdidas no técnicas son atribuidas a:

Figura 26



Figura 26: Atribuciones de las pérdidas de energía no técnicas. Adaptado de “Dimensionando las pérdidas de electricidad en los sistemas de transmisión y distribución en América Latina y el Caribe”, por Jiménez, Serebrisky y Mercado, 2014. Elaboración propia.

A efectos analíticos, los ratios que se estiman a causa de las pérdidas de energía se basan en información de balances oficiales y reportes de las compañías, así como de los entes reguladores, por ello según Jiménez, Serebrisky y Mercado (2014) los ratios que se calculan por este problema en el sector son:

Figura 27

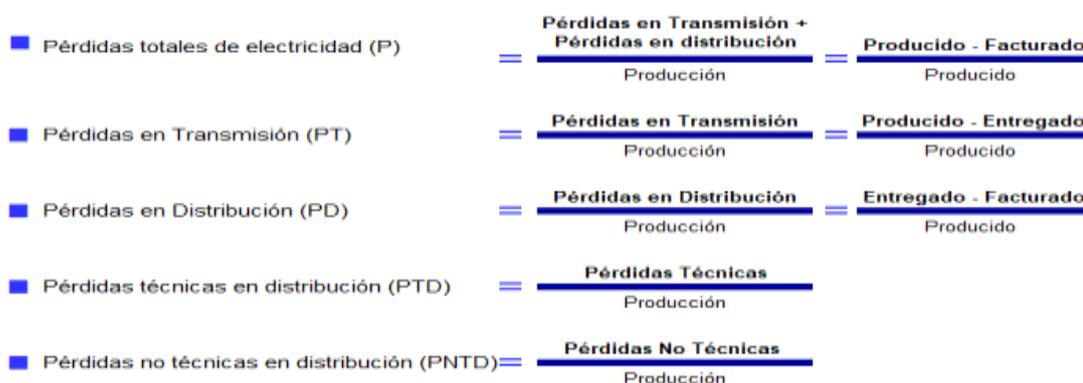


Figura 27: Ratios de pérdidas de energías. Adaptado de “Dimensionando las pérdidas de electricidad en los sistemas de transmisión y distribución en América Latina y el Caribe”, por Jiménez, Serebrisky y Mercado, 2014. Elaboración propia.

Cuál es el costo financiero de las pérdidas

Los costos financieros de las pérdidas de electricidad en América Latina y el Caribe oscilan entre US\$ 11 mil millones de dolares y US\$ 17 mil millones de dolares, equivalente a 0.19 % y 0.3% del PBI de la región. Estas cifras permiten saber los ingresos no percibidos por las compañías eléctricas por los servicios prestados, lo que representa un costo de oportunidad considerable (Jiménez, Serebrisky, & Mercado, 2014). Estos ingresos no reconocidos impactan considerablemente en las utilidades de las compañías dado que son percibidos como gastos.

Por otro lado, en el gráfico 28 se presenta datos porcentuales de las pérdidas de energía del total de producción de energía en los países de América Latina y el Caribe, en donde Perú se mantiene en 10 % como pérdidas de energía del total producido.

Los efectos de las pérdidas de energía según OSINERGMIN (2017) significan que económicamente para las compañías y en especial para aquellas de la actividad distribuidora lo siguiente:

- Menor disponibilidad de capacidad instalada.
- Disminución de ingresos por los consumos no facturados.
- Mayor pago en la compra de energía debido al despilfarro de energía de aquellos usuarios clandestinos conectados indebidamente a la red.
- Mayor costo en el mantenimiento de las redes de distribución.

Como consecuencia de ello, esto se traduce en:

- Mayor pago por el transporte de la energía por el sistema de transmisión nacional y el sistema de distribución local.
- Disminución de la vida útil de la infraestructura eléctrica (redes o instalaciones) obligando a fuertes inversiones tanto en renovación como en ampliaciones.
- Cobros no reales en la factura de los clientes.

OSINERGMIN (2017), señala que los principales factores que hacen que aumenten las pérdidas de energía en una empresa distribuidora son:

- La situación económica del país.
- La vulnerabilidad de las redes para que los clientes se conecten directamente.
- La falta de inversión en comercialización.
- Compromisos ilícitos con personal de la empresa o de índole político.
- Desorden administrativo en la empresa distribuidora.

- Falta de recursos financieros y humanos para implementar proyectos y programas de reducción de pérdidas.
- Falta de continuidad de los programas de reducción de pérdidas para asegurar resultados permanentes.
- Desplazamientos de estos programas dando mayor prioridad a los programas de inversión, ya que los anteriores reflejan menos beneficios visibles para las gestiones operativas a corto plazo.

Porcentaje de pérdidas en Perú

Figura 28

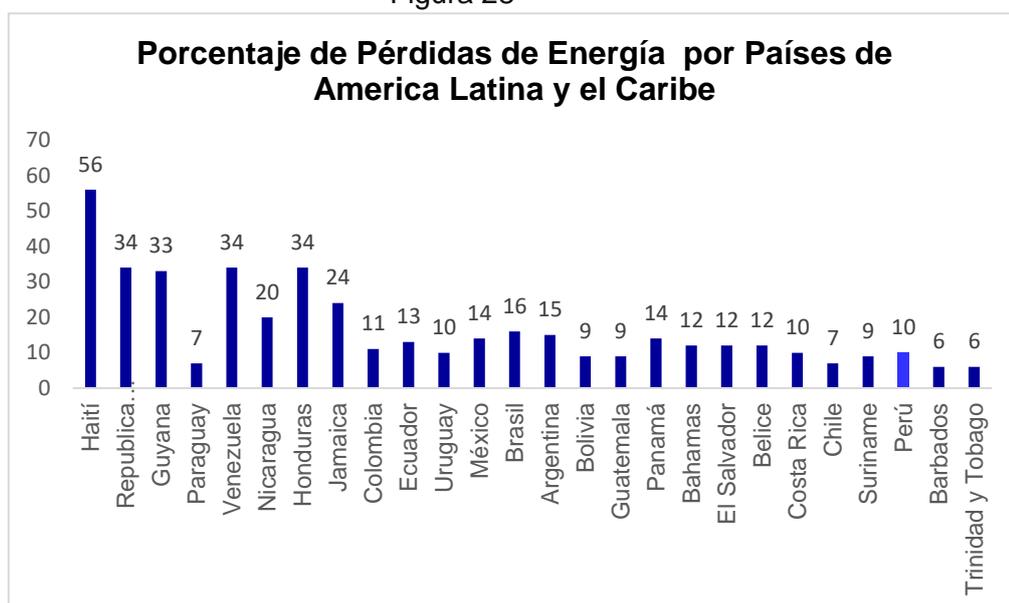


Figura 28: Pérdidas de Electricidad en América Latina y El Caribe por país. Elaborado en base a datos de entes reguladores, Agencia Internacional de Energía (IEA), CEPAL. Elaboración propia.

Ahora bien, las pérdidas de energía en el Perú han ido decreciendo en las últimas décadas producto de las eficiencias administrativas y operativas de las compañías eléctricas, desde el mantenimiento correctivo y preventivo de los sistemas de medición, subestaciones y otros, así como el control y eliminación de conexiones clandestinas, auditoría, supervisión e inspección a clientes mayores con caídas en consumo, y uso de nuevas tecnologías que permitan reducir las pérdidas (Memoria Anual Hidrandina, 2018).

Figura 29

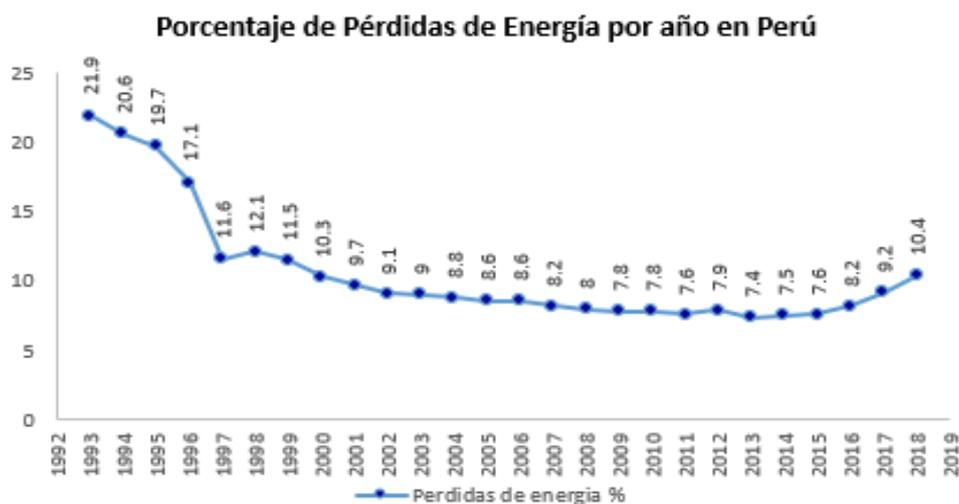


Figura 29: Porcentaje de pérdidas de Energías según año en el Perú. Adaptado de “La Industria de la electricidad en el Perú”, por Osinergmin, 2017. Elaboración Propia.

Tal como se refleja en el gráfico 29, se ha reducido notablemente el porcentaje de pérdidas de energía llegando a su pico más bajo en el año 2013 a 7.4% aproximadamente. Sin embargo, a partir del 2016 hubo un aumento dado que al 2018 el sector presenta 10.4 % aproximadamente de pérdidas del total de energía producida, según datos del Ministerio de Energía y Minas.

En Perú, las entidades que monitorean y tienen la responsabilidad de examinar y supervisar las actividades del sector eléctrico es el Ministerio de Energía y Minas a través de OSINERGMIN. En el gráfico 30 se muestra las cantidades en GWh de pérdidas de energía eléctrica en el año 2018, datos según el Anuario estadístico de Electricidad lo que permite a las compañías eléctricas tener conocimiento de los indicadores en base a información real. Tomando como ejemplo un año, según OSINERGMIN, en el 2015 las pérdidas totales estuvieron valorizados en S/ 816,385, 778 soles. A continuación, se presenta el cuadro resumen de pérdidas de energía en el mercado eléctrico según sistema y por tipo de empresa de forma mensualizada:

Figura 30

SERVICIO	MERCADO ELÉCTRICO						USO PROPIO	TOTAL
SISTEMA	SEIN				SISTEMAS AISLADOS		GENERADORA	
TIPO DE EMPRESA	GENERADORA	TRANSMISORA	DISTRIBUIDORA		GENERADORA	DISTRIBUIDORA		
SISTEMA ELÉCTRICO	TRANSMISIÓN SECUNDARIA	TRANSMISIÓN PRINCIPAL	TRANSMISIÓN SECUNDARIA	DISTRIBUCIÓN	TRANSMISIÓN	DISTRIBUCIÓN	TRANSMISIÓN	
MES								
ENERO	153.91	77.07	47.08	184.81	1.38	4	11.47	479.72
FEBRERO	186.96	73.25	41.96	103.19	1.33	3.94	10.51	421.14
MARZO	230.41	72.27	43.37	215.85	1.63	4.7	11.34	579.57
ABRIL	148.22	84.76	41.55	124.26	0.97	3.83	11.64	415.23
MAYO	218.02	85.12	40.07	172.59	0.35	4.5	11.77	532.42
JUNIO	155.64	79.62	37.22	147.88	0.34	3.76	10.91	435.37
JULIO	251.18	86.57	38.83	179.89	0.31	4.57	10.14	571.49
AGOSTO	227.38	91.53	38.1	163.34	0.35	4.27	9.69	534.66
SEPTIEMBRE	159.05	76.91	38.47	133.93	0.65	4.54	10.22	423.77
OCTUBRE	174.34	103.06	41.76	189.82	0.44	4.85	10.57	524.84
NOVIEMBRE	171.04	103.35	41.76	175.06	0.48	4.53	9.56	505.78
DICIEMBRE	167.85	92.63	44.81	215.91	0.37	4.65	9.05	535.27
TOTAL	2244	1026.14	494.98	2006.53	8.6	52.14	126.87	5959.26
PORCENTAJE	38%	17%	42%		0.14%	1%	2%	100%

Figura 30: Pérdidas mensuales de Energía por tipo de empresa y sistema (GWh). Adaptado de “Anuario estadístico de Electricidad”, por Ministerio de Energía y Minas, 2018. Elaboración Propia.

Merms producidas por la pérdida de energía

En las compañías del sector eléctrico las pérdidas de energía es una variable que ocurre siempre en el mercado, de tal forma que existe un tratamiento especial desde el punto de vista tributario, esto a efectos de deducir la pérdida como gasto o parte del costo del servicio. Como se ha descrito en los párrafos anteriores las pérdidas de energía son desventajas que ocurren en las compañías distribuidoras y transmisoras.

Ahora bien, en el Perú las pérdidas de energía son tratados como una merma a efectos de trasladar las pérdidas financieras en sus estados financieros y poder ser aceptados tributariamente la deducción tributaria de dicha pérdida.

La Ley del Impuesto a la renta en su reglamento, artículo 21 inciso c) para la deducción de las mermas, el cual según el inciso f) del artículo 37 de la ley, establece por merma:

Merma: “Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo”

Asimismo, según el mismo artículo (Art 21, inciso c), señala que:

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción (TUO L.I.R.;2016).

Como se indica en el reglamento, a dispensas de ser deducible las mermas, la compañía debe presentar por lo menos dichas acreditaciones.

A su vez, el concepto de merma ha sido señalado también por resoluciones del Tribunal fiscal. El Tribunal fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones. El tribunal Fiscal constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera. Es competente para resolver oportunamente las controversias suscitadas entre contribuyentes y las Administraciones Tributarias.

En esa línea, por controversias suscitadas respecto a las mermas de contribuyentes, en la resolución del tribunal fiscal (RTF) N° 11915-3-2007 se señala como merma “implica una pérdida en la cantidad del bien”. Como también se ampara en la resolución N° 037222-2-2004 donde señala que la merma no se deriva necesariamente del proceso productivo toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si dichas existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados.

También en la misma resolución N° 11915-3-2007 indica que resulta improcedente identificar entre pérdidas sufridas por la recurrente ocurridas durante la fase de producción y las ocurridas en el manipuleo posterior hasta su entrega, tal como sostiene la Administración Tributaria, toda vez que ambos casos, se estipulan como mermas conformes a jurisprudencias y criterios antes citados.

Pérdidas extraordinarias

Una pérdida es una “carencia, daño, privación de algo que se poseía”, mientras que extraordinario según la Real Academia Española significa “fuera del orden o regla natural o común”.

Según Enciclopedia de economía (2009) citado en la tesis Tratamiento Tributario de las pérdidas de energía eléctrica: técnicas y no técnicas. Chavarría (2017). Señala como pérdida extraordinaria “una pérdida de carácter excepcional y que, por tanto, no está originada por las actividades ordinarias o habituales de una empresa” (p. 56).

Según Caballero Bustamante (n,d) indica que existen dos tipos de pérdidas extraordinarias, las de fuerza mayor o caso fortuito y la ocasionada por delitos cometidos. Asimismo, también señala que para identificar una pérdida extraordinaria las características son:

- Materialidad de la pérdida
- Atipicidad de la pérdida
- Infrecuencia de la pérdida

En la tesis de Chavarría (2017), señala que “las pérdidas extraordinarias originadas por Conducta Delictuosa, si bien no son estrictamente extraordinarias, corresponden a pérdidas producto de toda conducta culpable, típica y antijurídica, cometida por los dependientes del contribuyente o terceros, como por ejemplo el robo, el hurto, las defraudaciones” (p.33).

Estas descripciones correspondientes a pérdidas extraordinarias estas sostenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, ya que según el artículo 37, inciso d) sostiene a efectos de que las pérdidas extraordinarias sean deducibles menciona lo siguiente:

d) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente (TUO L.I.R., 2016).

De ello, se infiere que las pérdidas extraordinarias en una compañía pueden ser suscitadas por casos fortuitos o fuerza mayor o delitos cometidos en perjuicio del contribuyente, esto es sostenido con el informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000 lo cual establece a partir de una consulta previa lo siguiente:

Como se aprecia, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta, las pérdidas extraordinarias sufridas por:

a) Caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada. Al respecto, cabe tener en cuenta que conforme al criterio expuesto en el Oficio N.º 343-2003-2B0000(5) este tipo de pérdidas “(...) son deducibles para la determinación de la renta neta; debiéndose entender como la causa de las referidas pérdidas a todo evento extraordinario, imprevisible e irresistible y no

imputable al contribuyente que soporta dicho detrimento en su patrimonio”. Agrega que, “(...) la calificación de extraordinario, imprevisible e irresistible respecto de un evento sólo puede efectuarse en cada caso concreto”.

b) Delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en tanto i) no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, y ii) se pruebe judicialmente el hecho delictuoso o se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial. Sobre el particular, cabe señalar que las pérdidas de bienes que se originen en la comisión de delitos califican como pérdidas extraordinarias por cuanto son distintas de las pérdidas ordinarias, que son las de carácter normal o habitual en las que suelen incurrir las empresas para el desarrollo de sus actividades.

Ahora bien, la evaluación respecto a si el ejercicio de la acción judicial para acreditar el delito es inútil o no se realizará en cada caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias particulares de la situación de que se trate. En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 17950-1-2012, según la cual “(...) en cada caso concreto, la Administración deberá evaluar los medios de prueba presentados a fin de acreditar la inutilidad de la acción judicial; de conformidad con el sistema de libre valoración de la prueba” (SUNAT, 2014, p.5).

En contexto con el sector eléctrico y lo que significa las pérdidas de energía técnicas y no técnicas en relación a lo que estipula el artículo 37 inciso d) de la Ley del Impuesto a la Renta, Chavarría (2017) cita a una resolución del Tribunal Fiscal N° 00915-5-2004 en donde señala que las pérdidas por consumo clandestino a lo largo de todas las redes de distribución de toda la zona urbana, “(...) no califican como mermas pues no se originan ni en la naturaleza del bien ni en su proceso productivo sino más bien en la conducta de terceros(...). No obstante, se tratan de pérdidas extraordinarias que calificarían como un gasto deducible conforme lo prevé el inciso d) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta”

Chavarría también cita a la resolución del Tribunal Fiscal con RTF N.º 6972-4-2004 hace una clara definición de lo que es pérdida extraordinaria por caso fortuito o fuerza mayor. La referida RTF cita a Osterling Parodi, quien señala:

Que los casos fortuitos o de fuerza mayor tienen iguales características, sin embargo, teóricamente se considera que el caso fortuito alude a los accidentes

naturales – lo que en Derecho Anglosajón se denomina “Act of God” (hecho de Dios), mientras que la fuerza mayor involucra tanto los actos de terceros como los atribuibles a la autoridad – denominados en el Derecho Anglosajón “Act of Prince” (hecho del Príncipe), siendo que ambos consisten en extraordinarios, imprevisibles e irresistibles para el deudor y desde luego, independientes de su voluntad, pues hay necesariamente ausencia de culpa, dado que definitivamente configuran causas no imputables.

Pérdida ordinaria

Según el informe de SUNAT N° 064-2014-SUNAT/5D0000 define a las pérdidas ordinarias, como aquellos “que son de carácter normal o habitual en las que suelen incurrir las empresas para el desarrollo de sus actividades” (SUNAT, 2014, p.4).

En ese sentido, Chavarría (2017) menciona en relación a las pérdidas de energía, “acaso las pérdidas comerciales, las cuales tienen una característica de ser constantes, suceden a lo largo de todo el año, de una manera casi natural, no cabrían acaso dentro de la definición de un evento ordinario” (p.37).

Un caso en particular que engloba a las pérdidas se dio a través de una consulta que realizó un contribuyente en el Informe N° 064-2014-SUNAT/5D0000 con lo cual, lo que busca el contribuyente en su consulta es que al hurto reiterativo o frecuente ya no se le dé un calificativo de pérdida extraordinaria, sino de pérdida ordinaria, que evitaría tener que hacer la denuncia y seguir el procedimiento establecido por el inciso d) del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, ya no hacer la probanza judicial o demostrar que es inútil ejercer esta, haciendo de esta manera más fácil la deducción de este gasto, finalmente resultó fallido la posición de la compañía, puesto que un hurto o robo no suceden todos los días. Por ejemplo, un centro de cobranza de una empresa es rara vez asaltado, una tienda de telefonía no es asaltado frecuentemente, etcétera (Chavarría, 2017).

Por ello, los hurtos y o robos que son ajenos a la compañía son eventos estipulados como extraordinarios porque son fuera de lo común, eventos que no suceden con mucha frecuencia. Sin embargo, se debe tener en cuenta que en muchos tipos de empresas lo extraordinario se vuelve ordinario, tal como señala Chavarría (2017), un ejemplo palpable son las tiendas por departamentos o ventas retail, las empresas de servicio público de agua potable y finalmente el caso de investigación, las compañías de distribución eléctrica, empresas en donde el hurto de energía es constante y continuo, lo cual en esta situación podemos preguntarnos e inferir si este evento extraordinario

como la pérdida de energía producto de robos es un evento ordinario dado la continuidad en el tiempo.

A lo que se busca en este contexto es que no hay flexibilización cuando por deducción de pérdidas extraordinarias se trate, en especial cuando el contribuyente sufre robos y/o hurtos debido a que según la Ley del Impuesto a la Renta se debe probar judicialmente el hecho delictuoso o se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial. Sin embargo, es inflexible para las compañías eléctricas probar el hecho delictuoso por cada punto de robo en sus redes de distribución eléctrica, es decir no podría denunciar penalmente a una persona natural o jurídica porque primero debería identificar a la persona natural o persona jurídica que comete el robo o conexión clandestina, lo cual resulta costoso e inflexible esta medida.

Por otro lado, como se ha analizado anteriormente, las mermas son determinados como inherentes al proceso productivo que genera una renta. Sin embargo y en concordancia con la tesis de Chavarría (2017) el hurto o conexión clandestina no es inherente al proceso productivo, ya que quienes realizan el acto son terceros catalogados como personas naturales o jurídicas quienes nada tienen que ver con la generación de renta o de por lo menos mantenerla. Este contexto descrito se torna reputante con la pronunciación del Directorio General de Electricidad (DGE) puesto que en su oficio 1330-2008/MEM-DGE del 01 de diciembre de 2008 señaló:

Las pérdidas comerciales dependen de la gestión comercial de las empresas distribuidoras, siendo reconocido que física y económicamente es muy difícil eliminar totalmente las pérdidas comerciales, por lo que se acepta universalmente como una condición inherente a la actividad de distribución y comercialización de electricidad (DGE, 2008).

En la premisa del DGE señala que los robos de energía son inherentes a la actividad de distribución y comercialización, es claro, señalar que si se analiza desde una perspectiva tributaria en comparación con los lineamientos que da el ente regulador del sector ocasionalmente se presenta una contradicción como la descrita, a efectos de resolver la renta generada por las pérdidas de energía no técnicas.

Capítulo II Plan de Investigación

2.1 Problema

2.1.1 Problema General

¿Cuál será el impacto financiero y tributario por los procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?

2.1.2 Problemas Específicos

- ¿Cuál será el impacto financiero referente a las provisiones realizadas en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?
- ¿Cuál será el impacto tributario respecto a los impuestos corrientes y diferidos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?
- ¿Cómo será el impacto por la determinación de provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?

2.2 Estado de Cuestión

El presente trabajo de investigación es respecto a la CINIIF 23 y su relación con la evaluación del impacto financiero y tributario en los estados financieros de las compañías del sector eléctrico. Se analizarán diferentes fuentes de información sobre

la CINIIF 23, así como del sector eléctrico, y se procederá con el análisis sobre los tratamientos impositivos inciertos y cuál será el impacto por los procesos operativos, tomando como punto de partida lo indicado por la norma.

En la misma línea, tal como señala Barroso (2017), en el artículo Nuevo Tratamiento contable de incertidumbre fiscales en NIIF, indica que no existen criterios específicos respecto al tratamiento contable de incertidumbre fiscales en la NIIF, puesto que no hay un tratamiento y guía específica, ya que algunas compañías indican que las incertidumbres fiscales se encuentran dentro del alcance de la norma de provisiones NIC 37 y otras consideran dentro de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias. Ahora bien, con la CINIIF 23, el efecto de las incertidumbres fiscales del impuesto a las ganancias, una entidad concluye que es probable o no que la Administración Tributaria vaya a aceptar la incertidumbre fiscal, la entidad determinará la base imponible de acuerdo con la mejor estimación de la entidad sobre el juicio de la autoridad respecto a la incertidumbre, dicha estimación debe basarse en el importe más probable o el importe más esperado. Estos métodos son de aplicación de acuerdo con el tipo de desenlace esperado.

Por otro lado, las grandes compañías auditoras (Big Four) mediante artículos se han pronunciado respecto a la CINIIF 23. Una de las menciones, detalla que la norma de interpretación afecta a la aplicación de la NIC 12, más no a impuestos o gravámenes fuera de la NIC 12, dicha interpretación aborda inputs como, si la entidad tiene que considerar las incertidumbres por separado, las hipótesis de la entidad sobre si va a ser revisado el tratamiento fiscal, como debe determinar el resultado fiscal, base fiscal, pérdidas pendientes de compensar, deducciones, así mismo, como la entidad debe considerar los cambios en hechos y circunstancias; por ello, se debe seguir el enfoque que mejor estime la provisión por la incertidumbre (Ernest&Young, 2018).

Mientras que en otro artículo, publicado por la auditora KPMG detalla que, hasta el 2018, las incertidumbres se identifican como situaciones contingentes clasificados por grado probable, posible y remoto, por lo que bajo el primer grado se establecía una provisión, ahora con la aplicación de la CINIIF 23, los dos primeros grados, generarán un impacto, que será determinado bajo los dos métodos de medición: valor esperado o importe más probable y dependiendo de los pronunciamientos de la Administración Tributaria (Mejía, 2019). Asimismo, la firma auditora considera como tratamiento impositivo incierto, un tratamiento por lo cual existe una incertidumbre si la autoridad tributaria pertinente aceptara de conformidad con la legislación tributaria, por ello también resalta que las incertidumbres tributarias pueden ser reconocidas, pero algunas pueden ser difíciles de

identificar claramente, por ello se considera necesario el entorno regulatorio general, cambios en las leyes fiscales que puedan dar lugar a nuevas incertidumbres, nuevas interpretaciones, nuevas transacciones por la cual el tratamiento fiscal no fue revisado previamente por las autoridades fiscales (KPMG, 2019).

Por su parte, en un artículo publicado por otra consultora, indica que la norma desglosa que la entidad determine si considerar cada tratamiento tributario incierto por separado o junto con otros tratamientos inciertos, dependiendo el enfoque que disponga mejor la solución de la incertidumbre; como también de la norma se dispone a que la entidad use juicios y estimaciones consistentes para el impuesto corriente y diferido y que se revalore los juicios y estimados ante cualquier cambio en los hechos y circunstancias relevantes y dichos estimados basados en los dos métodos de medición que indica la norma (Deloitte, 2017).

En las compañías del Perú, específicamente en el sector eléctrico, los tratamientos impositivos inciertos generalmente son de importes considerables debido a las operaciones propias del sector, aun así, recién se están iniciando con las evaluaciones del impacto de la CINIIF 23 dado que es de aplicación a partir del 1 de enero de 2019.

Asimismo, en América Latina se ha realizado evaluaciones y análisis de investigación respecto a la CINIIF 23, ya que es una norma que conlleva a una evaluación juiciosa por cada tipo de sector económico debido al posible impacto en sus estados financieros, por ejemplo en Ecuador se realizó una tesis en relación a la norma de interpretación de Elizabeth Oyola (2019) denominada Propuestas metodológicas para el análisis de transacciones de conformidad con la aplicación de la CINIIF 23 para sociedades multinacionales del Ecuador, a partir del 2019; en donde tiene por objetivo “Aplicar una metodología cuyo tratamiento contable estime mejor, y presente la información financiera a los grupos de interés (Accionistas-Autoridad tributaria local) de conformidad a la CINIIF 23 en sociedades multinacionales del Ecuador” (p.7). Como también sus objetivos específicos se centran en “Evaluar transacciones de entidades domiciliadas en el Ecuador por las cuales puedan originar una incertidumbre en el tratamiento fiscal y en consecuencia, en el reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias y diferido, de conformidad a la aplicación de la CINIIF 23” “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” y “Medición del impacto que las entidades asumen si las autoridades tributarias o jueces de última instancia deciden modificar el tratamiento tributario que el contribuyente haya adoptado en el reconocimiento original de su gasto o ingreso por impuesto a las ganancias” (p.7).

De la misma forma, en el Perú se ha realizado diferentes trabajos de investigación en relación con el sector eléctrico, uno en particular relacionado a nuestra investigación lo realizó Mario Echevarría (2017) denominado Tratamiento tributario de las pérdidas de energía eléctrica: técnicas y no técnicas, en donde señala como tema principal e introductorio:

Las pérdidas técnicas o físicas se relacionan con la energía que se pierde durante el transporte y distribución dentro de la red como consecuencia del calentamiento natural de los transformadores y conductores que transportan la electricidad desde las centrales de generación a los clientes. Las pérdidas no técnicas o comerciales representan el saldo restante de las pérdidas de energía de la Compañía y obedecen principalmente al uso clandestino del servicio de la compañía o hurto de energía y a errores administrativos y técnicos (p.2).

Siguiendo la misma línea del autor, Chavarría (2017) señala que:

(...) ambas pérdidas tienen un sólo tratamiento para efectos contables y tributarios, considerándose esta pérdida de valor de la energía comprada como parte del costo de venta. Este único tratamiento obedece a que si bien se puede identificar las pérdidas técnicas, el valor de las pérdidas no técnicas no se puede identificar y es calculado en base a la diferencia entre las pérdidas totales y las pérdidas técnicas (...) ¿Cómo se podría identificar a los miles de clientes que hurtan energía? ¿Sería posible denunciarlos penalmente a todos? Sin embargo, la Administración Tributaria pretende, para efectos de sustentar el gasto para efectos del Impuesto a la Renta, que las empresas de distribución eléctrica denuncien cada hecho delictuoso e inicien procesos judiciales individuales a efectos de que se identifiquen a cada uno de los usuarios que hurtaron energía a fin de deducir dichas pérdidas tributariamente, exigencia que resulta materialmente imposible (p.2).

Ante esta situación, nace la prerrogativa de un tratamiento impositivo incierto en donde la autoridad tributaria tiene una posición distinta a la compañía, por lo que su evaluación es de suma importancia en las compañías eléctricas que presenten este tipo de actividad, lo cual la CINIIF 23, hará reflejar un plan de acción aplicado a esto y otras incertidumbres fiscales convenientemente.

2.3 Hipótesis

2.3.1 Hipótesis Principal

La implementación de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias impacta financiera y tributariamente por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano.

2.3.2 Hipótesis Específicas

- La CINIIF 23 impacta financieramente respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.
- La CINIIF 23 impacta tributariamente respecto a los impuestos corrientes y diferidos por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.
- La CINIIF 23 impacta en la determinación de las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

2.4 Objetivos

2.4.1 Objetivo Principal

Determinar el impacto financiero y tributario de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

2.4.2 Objetivos Específicos

- Determinar el impacto financiero de la CINIIF 23, respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

- Determinar el impacto tributario de la CINIIF 23, respecto al impuesto corriente y diferido por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.
- Determinar el impacto de la CINIIF 23, respecto a las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

2.5 Justificación

El 7 de junio de 2017, se emitió la norma de interpretación la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, por el Comité de Interpretaciones de las IFRS a través del International Accounting Standards Board (IASB, 2017). Lo cual será de aplicación desde el inicio del periodo 2019. Ante ello, nuestro trabajo de investigación tiene la finalidad de evaluar el impacto por la aplicación de la CINIIF 23 en las empresas del sector eléctrico peruano en el año 2019.

El objetivo de la CINIIF 23 es establecer la interpretación de la norma respecto a la determinación de la posición tributaria frente a una incertidumbre en los tratamientos del impuesto a las ganancias. A lo que quiere decir la norma, es como la incertidumbre sobre la aceptación por la autoridad tributaria de un tratamiento tributario usado por una compañía en su declaración de impuesto a las ganancias debe ser plasmado en sus estados financieros (Deloitte, 2017). Por ello la presente investigación aborda la evaluación del impacto financiero y tributario en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano en el año 2019. Asimismo, el impacto que se tendrá debido a las situaciones contingentes clasificado como remoto y posible, inicialmente no generaban un importe numérico. Sin embargo, por el impacto de la CINIIF 23 se generaría un impacto, lo cual se determinará bajo dos métodos, el método de valor esperado e importe más probable (Mejía, 2019).

En efecto, el impacto en las empresas del sector eléctrico es de suma relevancia para así mismos y los stakeholders debido a la magnitud operacional de sus transacciones financieras. La evaluación del impacto de la CINIIF 23 es de relevancia significativa respecto al tratamiento tributario y posterior emisión de sus estados financieros, porque al aplicar esta norma, los tratamientos inciertos son cuantiosos en relación a la deducibilidad de los gastos y otras transacciones que para juicio de las compañías deben ser admitidos deduciblemente por la autoridad tributaria, y para efectos de acotar un impuesto a la renta en beneficio de la autoridad tributaria acorde a la posición de la

compañía. En base a ello, y tomando como ejemplo un caso de impacto de la norma, en el sector eléctrico nacional e internacional existen pérdidas de energía en las actividades de transmisión y distribución, estas pérdidas de energía y potencia se consideran como pérdidas técnicas y no técnicas, lo cual se entiende a una técnica aquella causada por propiedades físicas del mismo sector, es decir la pérdida de energía como consecuencia al momento de transportarse por los cables de tensión, mientras una no técnica se deriva de una pérdida de energía y potencia por robos, conexiones clandestinas, errores de medición (Suriyamongol, 2002). Por ello al momento de reconocer el gasto por la pérdida hay acontecimientos en donde se tienen distintas posiciones entre la Autoridad Tributaria y la compañía por la deducibilidad de ello a efectos de impuesto a la renta.

Ante ello, la CINIIF 23 es una norma de interpretación que resulta necesario tener un entendimiento, juicio crítico y conocimiento técnico dado que en un estudio publicado por miembros de la Comisión Técnica de Investigación Contable de la IAC, Problemas y experiencias en la adaptación de normas internacionales de información financiera por primera vez en países de América, del año 2013, manifiesta que, los principales problemas de aplicación de normas de reciente aplicación son la falta de conocimiento pleno del contenido, objetivo y alcance de las Normas de contabilidad completas.

Esta norma resulta sumamente importante aplicarla y entenderla puesto que cuando una compañía presenta un tratamiento impositivo incierto, según lo indicado en el párrafo anterior, al momento de determinar el impuesto a la renta una compañía quiera considerar la deducibilidad del gasto, naturaleza gravable de un ingreso, procedencia de un beneficio tributario, entre otros y este mismo presenta un riesgo asociado dado que la autoridad tributaria o ente recaudador de impuestos y tributos tenga una posición contraria a la aceptabilidad del gasto para efectos de determinación del Impuesto a la Renta; cuando se presentaba esta situación bajo la aplicación de la NIC 12 la persona jurídica no tenía un lineamiento concreto para esta situación incierta, por ello, con la evaluación y aplicación de la CINIIF 23, esta permite tener una noción y guía concreta de cómo tratar contable y tributariamente la situación incierta.

En consideración a lo descrito anteriormente, la implementación de la norma por las compañías peruanas del sector eléctrico debe de realizarse a través de un plan de acción, en donde se identifique los tratamientos impositivos inciertos, se defina cada tratamiento impositivo incierto de manera grupal o individual y la posición de la Administración Tributaria respecto al tratamiento impositivo, definir la metodología de medición respecto a la estimación: el valor esperado o el importe más probable y

preparar los ajustes contables y revelaciones del impacto (Mejía, 2019). Finalmente, según la misma norma (CINIIF 23, 2017) la transición para aplicar esta norma es de dos maneras:

- a) Retroactivamente aplicando la NIC 8 si ello es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva.
- b) Retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación reconocido en la fecha de aplicación inicial. Si una entidad selecciona este enfoque de transición, no expresar la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Interpretación como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda). La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Interpretación por primera vez (p.12).

En ese sentido, el presente trabajo dado a través de una investigación exhaustiva del sector eléctrico y de la aplicación correcta de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, contribuirá de forma constructiva a tener el conocimiento sobre el impacto de la norma en los estados financieros de las compañías del sector. Lo cual, brindará conclusiones y recomendaciones en base a la investigación de los casos de las empresas que son parte del sector.

2.6 Limitaciones y parámetros

Las limitaciones y parámetros que repercutirán en nuestro trabajo de investigación son los siguientes:

- a. La disponibilidad limitante de los especialistas y representantes de las compañías y consultorías a encuestar y entrevistar. Esto podría dificultar en obtener información y análisis crítico sobre nuestro tema de investigación.
- b. Actualmente la norma de Interpretación CINIIF 23, no se encuentra implementada por las compañías, dado su reciente aplicación a partir del 1 de enero de 2019. Las compañías se encuentran en una evaluación del impacto de la norma. Esto podría ser una limitante al momento de consignar casos de ejemplos de tratamiento impositivos incierto al momento de establecer un criterio deducible del gasto, naturaleza gravable de un ingreso, beneficios tributarios, aplicación de un saldo a favor, etcétera y este tenga el riesgo de no ser aceptado por la Autoridad Tributaria.

- c. Debido a que la CINIIF 23, es una norma nueva, no hay muchos trabajos de investigación o revistas indexadas, las cuales hablen del tema.
- d. Las empresas del sector eléctrico se caracterizan por su confidencialidad de información, lo que puede dificultar la obtención de la misma.
- e. Se cuenta con un tiempo limitante para nuestro trabajo de investigación, a fin de que nos permita realizar una investigación sumamente profunda del impacto de una norma de interpretación en un sector sumamente complejo y grande por el volumen de sus operaciones e importes financieros, así mismo, por la cantidad de compañías que son parte del sector eléctrico.

Capítulo III Metodología del trabajo

3.1 Metodología de la Investigación

Según Hernández (2014), la investigación es un conjunto de procesos que se aplica en un estudio o problemática existente.

3.1.1 Objetivo de la investigación

Como punto de partida debe de mencionarse cuál es el problema, y la investigación deberá de contribuir con la resolución de este. Asimismo, se deberá de mencionar como es que este estudio pretende resolverlo.

Es importante señalar de que uno de los objetivos de la investigación es el de cumplir con las siguientes características: ser medibles, específicos, realistas y apropiados. De esta manera se pretende que la investigación sea la guía para desarrollar el estudio (Hernández, 2014).

3.1.2 Objetivo de la metodología de investigación

La metodología tiene como objetivo encontrar una serie de métodos y técnicas que se apliquen de manera sistemática durante un proceso de investigación, y de esta forma llegar a alcanzar un resultado teórico válido. En este sentido, sirve como soporte conceptual en una investigación realizada. La metodología de investigación propiamente dicha es una disciplina de conocimiento encargada de elaborar y sistematizar un conjunto de métodos y procedimientos que deben de seguirse en un proceso de investigación. Cabe resaltar que estos métodos se basan en dos criterios: cuantitativo o cualitativo (Coelho, 2019).

3.1.3 Diseño de investigación

Debido a que el presente proyecto de investigación es sobre el impacto de la CINIIF 23: La incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico en el Perú durante el año 2019, se ha optado por usar el modelo de investigación mixto. El cual engloba los métodos cuantitativos y cualitativos. Según López (2002), el modelo mixto se orienta a la combinación de revisión de teorías contables junto al estudio del comportamiento de eventos financieros, y el estudio directo de situaciones contables en el lugar y tiempo que ocurren.

Figura 31

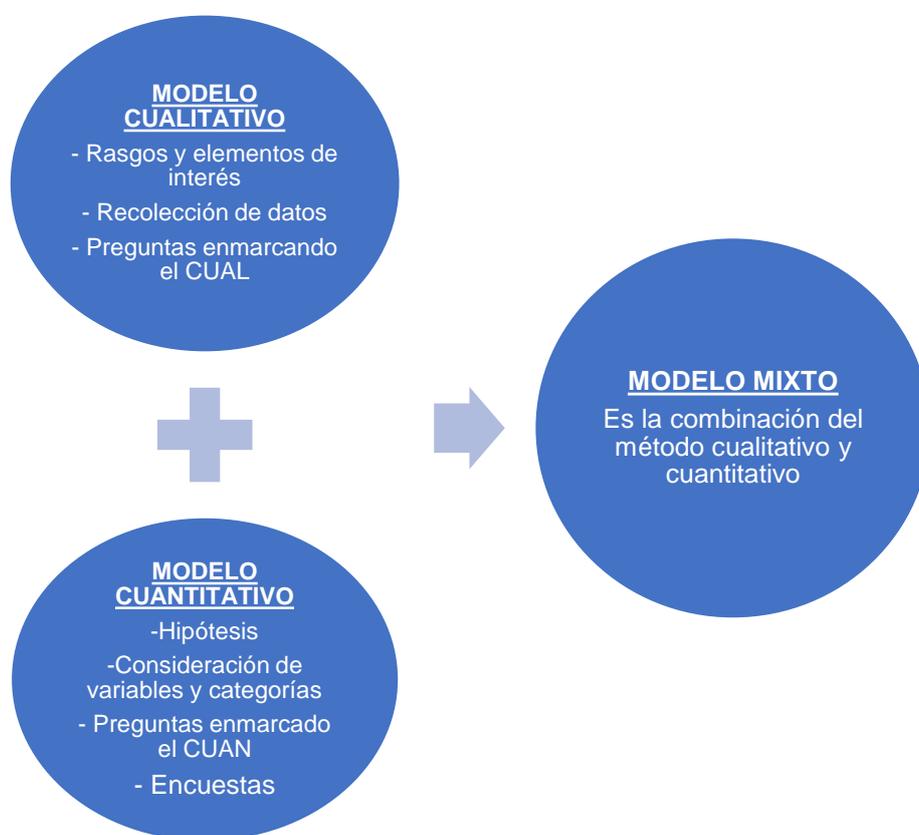


Figura 31: Resumen de Modelo mixto. Adaptado de “Metodología de la Investigación”, por Hernández, 2014. Elaboración propia.

3.2 Investigación Cualitativa

La investigación cualitativa según Ackerman y Com (2013), recaba datos sin usar necesariamente matrices estadísticas. Se basa tanto en descripciones como en

observaciones. Este método de investigación es muchas veces usado para la elaboración de nuevas preguntas o la refinar las existentes. Cabe resaltar que una vez que se realiza este método de investigación, las preguntas e hipótesis, aparecen como parte del proceso de investigación.

Según Hernández (2014), la investigación cualitativa se basa en comprender fenómenos desde el punto de vista de los participantes dentro del contexto a explorar. Esto debido a que el fin de este método es el de evaluar como los individuos perciben y reaccionan a los fenómenos a estudiar. Profundizando en su punto de vista y conclusiones.

3.2.1 Descripción de los instrumentos de recolección de datos

Para el presente trabajo, una vez seleccionado el tema y la estrategia a desarrollar, se utilizarán herramientas de recolección de datos, tales como entrevistas y encuestas. Dentro de las estrategias mencionadas por Ackerman y Com (2013), se encuentran las siguientes:

El enfoque cualitativo emplea diversas técnicas de investigación:

- las entrevistas abiertas;
- la revisión de documentos;
- la discusión grupal (también conocida como focus group);
- la evaluación y análisis de experiencias personales,
- la producción y revisión de historias de vida,
- el análisis de los discursos;
- la observación participante en distintos grupos que constituyen una comunidad.

3.2.2 Población

Para determinar la población a la cual se realizarán las entrevistas, se han tomado en cuenta dos factores principales:

- Empresas del sector eléctrico ubicadas en el Perú.
- Factibilidad de realizar las encuestas a miembros del equipo de contabilidad, con puestos iguales o superiores al de analistas.

Asimismo, dentro de la población se encuentran jefes de las principales empresas eléctricas en el Perú.

3.2.3 Tamaño de la muestra

Para el desarrollo de las entrevistas se eligió a un socio de auditoría financiera, un director de impuestos de la firma auditora KPMG en Perú y a un Gerente de impuestos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Cada uno de los profesionales entrevistados cuentan con la experiencia y el conocimiento profundo de cada variable del problema, la CINIIF 23 y el sector eléctrico en Perú.

En la siguiente tabla se encuentra la lista de entrevistados:

Tabla 2

Nombre	Empresa / Institución	Cargo
Juan José Córdova Valenzuela	KPMG en Perú	Socio Líder de Energía y Recursos Naturales.
Edgar Giovanni Vera Guerrero	KPMG en Perú	Director Tax and Legal.
Fredy Llaque Sánchez	SUNAT	Gerente de Fiscalización de Principales Contribuyentes.

Tabla 2: Muestra de entrevistados. Elaboración propia.

En el caso de Juan José Córdova, es titulado en Contabilidad en la Universidad Ricardo Palma, Contador Público Colegiado y Magister en Administración de la Universidad del Pacífico y Máster Corporativo en Administración de Negocios por ESADE Barcelona. Es Socio de Administración de Riesgos y Socio Líder de Energía y Recursos Naturales. Past President y Director del Instituto Peruano de Auditores Independientes - IPAI. Cuenta con experiencia internacional trabajando en KPMG en Miami. Amplia experiencia en principios de contabilidad aplicables en EE. UU. (US GAAP/GAAS) y es el representante de KPMG en Perú en PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). Forma parte como miembro activo de la Comisión de Auditoría y Contabilidad de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía – SNMPE.

El segundo entrevistado, Edgar Vera, es Contador Público Colegiado de la Universidad Federico Villarreal, Magister en Administración de Empresas (MBA) - CENTRUM - Pontificia Universidad Católica del Perú, graduándose con honores Cum Laude. Curso de Especialización en Impuestos en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Edgar cuenta con una trayectoria de 25 años en las áreas financieras, contables y tributarias en organizaciones multinacionales del sector financiero y del sector servicios. Se desempeñó como Director Financiero/ Chief Financial Officer (CFO) de Citibank del Perú por cuatro años, fue Financial Controller de Citibank para Perú y Bolivia por cinco años y fue Gerente de Impuestos por cuatro años de Citibank del Perú. Asimismo, ha trabajado para el BCP, SUNAT y otras Big Four.

Finalmente, Fredy Llaque, es Contador Público Colegiado de la Universidad Nacional de Trujillo, Magister en Derecho Tributario en la Universidad de Barcelona, Especialización en Precios de Transferencias en el Centro Interamericano de Administración Tributaria – CIAT. Actualmente se desempeña como Gerente de Fiscalizaciones de Grandes Contribuyentes y Grupos Económicos en la SUNAT. Asimismo, es representante de la SUNAT ante el consejo Normativo de Contabilidad en el Perú.

3.3 Investigación Cuantitativa

Para realizar de manera efectiva una investigación cuantitativa se deberán de especificar los problemas de manera concreta, para de esta forma poder delimitar la investigación más efectiva. Una vez se especifique la problemática, la probabilidad de obtener resultados más exactos aumenta (Hernández, 2014).

3.3.1 Criterios para el planteamiento del problema

- Las variables del problema deben de contar con una relación entre ellas.
- Deberá de expresarse el problema como una pregunta.
- Debe de ser posible realizar una prueba e investigación sobre el problema planteado (Hernández, 2014).

3.3.2 Elementos del planteamiento del problema de investigación

Existen cinco elementos los cuales son fundamentales para poder plantear un problema, estos son:

- Objetivos de la investigación
- Preguntas de investigación
- Justificación
- Viabilidad
- Evaluación de las deficiencias del conocimiento del problema (Hernández, 2014).

3.3.3 Objetivo de la encuesta

El objetivo de la encuesta es el de conocer el impacto tributario y financiero en base a las dos variables del presente proyecto de investigación, siendo estos, la variable independiente "CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias", y la variable dependiente "Sector Eléctrico del Perú".

3.3.4 Población

La población se entiende como el conjunto de elementos que tienen en común una o más variables (Guardia & Perú, 2001, p.11).

Según lo mencionado en el párrafo anterior, la población para el presente trabajo de investigación son todas las empresas que tienen en común la variable de pertenecer al sector eléctrico peruano. Es decir, todas las empresas generadoras, transmisoras y distribuidoras de energía eléctrica en la jurisdicción del país. En los anexos 24, 25 y 26 lista de empresas generadoras, transmisoras y distribuidoras, respectivamente, se encuentra los participantes actuales del sector eléctrico, según el Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES).

3.3.5 Tamaño de la muestra

Según Ñaupas, Mejía, Novoa y Villagómez (2014), la fórmula para determinar el tamaño de una muestra es la siguiente:

$$n = \frac{Z^2 pq \cdot N}{E^2 (N - 1) + Z^2 pq}$$

Donde el significado de cada variable es el siguiente:

- Z: Nivel de confianza
- p: Probabilidad de éxito
- q: Probabilidad de fracaso
- N: Población
- E: Nivel de error
- n: muestra

Para la determinación de la muestra se aplicaron las siguientes variables:

- Z: 1.96 (Tomando en cuenta un nivel de confianza de 95%)
- p: 0.95
- q: 0.05
- E: 5%
- N: 92

$$n: \frac{1.96^2 \times 0.95 \times 0.05 \times 92}{0.05^2 \times (92 - 1) + 1.96^2 \times 0.95 \times 0.05} = 40.75 = 41$$

Con la fórmula utilizada, el número de la muestra debería de ser de 41 empresas aproximadamente. Sin embargo, debido al recelo de la información de las empresas del sector eléctrico y los lineamientos establecido por la universidad. Se tomó una muestra de 14 empresas para la realización del presente trabajo de investigación. Las empresas seleccionadas son compañías pertenecientes a las actividades de generación, distribución y transmisión, las dos primeras se encuentran localizadas en Huancavelica, Arequipa, Lima, Huancayo, Piura, Trujillo, Tacna e Iquitos, mientras que las compañías

de transmisión encuestadas extienden su red en el Sistema Eléctrico Interconectado a lo largo de la jurisdicción peruana.

Por otro lado, el promedio de ingresos por las compañías generadoras entrevistadas asciende entre mil y dos mil millones de soles; por las compañías distribuidoras encuestadas oscila entre treientos y dos mil millones de soles en ingresos brutos y de aquellas compañías transmisoras entre doscientos y ochocientos millones de soles de ingresos anuales, aproximadamente.

Según el portal de OSINERGMIN, el ranking de participación de empresas en el periodo 2018, de las compañías eléctricas encuestadas representan los siguientes datos:

Tabla 3

ACTIVIDAD	N° DE ENCUESTADOS	% QUE REPRESENTA EN PARTICIPACION DE MERCADO	TOTAL DE EMPRESAS DEL SECTOR
GENERADORAS	2	19%	61
DISTRIBUIDORAS	5	50%	13
TRANSMISORAS	7	79%	18

Tabla 3: Representación del número de encuestados. Elaboración Propia.

Se encuestó a dos empresas generadoras que tienen 19% del total de participación en el mercado de generadoras eléctricas. Luego se encuestó a cinco empresas distribuidoras que comprenden un 50% del total de participación en el mercado de distribución eléctrica. Finalmente se encuestó a siete transmisoras que comprenden el 79% de participación en el mercado de transmisión eléctrica.

3.3.6. Perfil de los encuestados

Las encuestas se realizaron a trabajadores del área de contabilidad de empresas del sector eléctrico, con puestos iguales o superiores al de un analista. Adicional a esto, los encuestados tienen el conocimiento acerca de la CINIIF 23 y su aplicación correspondiente.

Capítulo IV Desarrollo

4.1 Aplicación de instrumentos

Con el fin de evaluar el impacto de la aplicación de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, por los procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico en el Perú en el año 2019, se utilizaron los siguientes instrumentos:

- Instrumentos cuantitativos: se realizaron encuestas a trabajadores del sector eléctrico, con cargos mínimos de analistas contables y tributarios.
- Instrumentos cualitativos: se procedió con la realización de entrevistas a profundidad, tanto a un director de Tax & Legal, a un socio de la empresa auditora KPMG en Perú, y a un Gerente de impuestos de SUNAT. Cabe resaltar que todos estos entrevistados manejan temas de tributación, finanzas y cuentan con el conocimiento y la experiencia sobre la CINIIF 23.

4.1.1 Aplicación de instrumentos: Entrevistas a profundidad

Las entrevistas a profundidad fueron realizadas a los expertos señalados en el capítulo anterior. En la siguiente parte se detallarán las preguntas realizadas y respuestas obtenidas por cada entrevistado:

Entrevistado 1:

Entrevistado: Edgar Vera

Puesto: Director de Tax and Legal

Lugar de trabajo: KPMG del Perú

1 Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.

El sector eléctrico peruano, es un sector muy dinámico, cada vez hay más participantes en cada una de las actividades (generación, transmisión y distribución) y en especial en la actividad de generación. En estos últimos años hubo distintas inversiones e inicios de actividades mineras en distintas regiones del país, lo cual dinamiza a aquellas eléctricas a que produzcan más energía a fin de abastecer los proyectos. Cabe resaltar que el sector eléctrico es un sector muy relacionado con el sector minero.

Si bien es cierto que actualmente hay distintas regulaciones para este sector, siempre hay oportunidad de mejora en cada uno de los reglamentos y leyes que engloban al sector eléctrico. Desde incentivos para mayor inversión e infraestructura y de inversión en energías renovables.

2 ¿Cómo visualiza el sector eléctrico del Perú a largo plazo?

A largo plazo hay muchas posibilidades en el sector eléctrico, uno de los aspectos que sea así son las inversiones extranjeras. Esto se puede ver por ejemplo con la adquisición de Luz del Sur (la empresa más grande de distribución eléctrica del país) por China Yantze Power cuyos accionistas son China Three Gorges Corporation (la corporación más grande a nivel mundial de energía Hidroeléctrica), el cual refleja el interés de inversionistas, lo que conllevará a que el sector siga desarrollándose especialmente en aspectos tecnológicos, implementando recursos y metodologías utilizados en otras partes del mundo. Cabe resaltar que el sector de energía eléctrica es uno de los más importantes a nivel país trabajando de la mano con la minería. Adicional a esto, se esperaría que el sector minero continúe con su crecimiento y como consecuencia el eléctrico siga la misma línea.

3 ¿Cuál es su opinión sobre la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias?

Es un cambio importante debido a que hasta el 2018 no existe una forma de cómo tratar la incertidumbre frente al impuesto a la renta, y básicamente lo que se hacía

era aplicar la NIC 37: Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, lo cual habla en líneas generales sobre las posibles contingencias que pueden encontrarse en las actividades de un negocio. Cabe resaltar que muchas de estas contingencias dependían de los criterios de los abogados, para efectos de su tratamiento contable.

Lo que busca esta CINIIF es muy interesante, ya que más allá de solicitar una provisión sobre un hecho en función a la opinión que puedan tener los expertos, se va por lo que ha sucedido, cuáles han sido los pronunciamientos que han existido, y en función a eso se determina si es que la empresa debería de realizar o no una provisión por esas contingencias, a diferencia de lo que sucedía anteriormente, en donde se circularizaban a los abogados donde en la mayoría de ocasiones todos compartían la opinión de que algún juicio iba a ser ganado. Sin embargo, luego de unos años, estos juicios eran perdidos, lo que conllevaba a que se reflejen pérdidas importantes.

El objetivo de la CINIIF 23 es la de buscar los pronunciamientos sobre casos similares y como es que estos han concluido para determinar si es que se deberá de realizar o no alguna provisión. Por lo que esta CINIIF vendría a ser una norma más aterrizada en los puntos tributarios.

4 ¿Cuáles son las ventajas y desventajas que podría traer la CINIIF 23 en el Perú?

Por un lado, dentro de las ventajas se puede mencionar que es una norma que aterriza los hechos y toma en cuenta base estadística para poder determinar si es que debe de realizarse una provisión y el monto de la misma. Esto conlleva que la información financiera sea más transparente, lo que es una ventaja para los inversionistas. Adicional a esto, las provisiones dejan de realizarse solo en base a criterios de los abogados y se empiezan a utilizar criterios estadísticos, lo que hace que las provisiones sean más tangibles. Como consecuencia los accionistas tienen más clara la situación en la que se encuentra la empresa.

Por otro lado, en el lado de las desventajas encontramos que existen procedimientos tributarios por cada escenario, y la estadística no necesariamente se va a ver reflejada en estos tratamientos de impuestos. Además, se deja de lado los nuevos argumentos y su mayor solidez frente a otros casos que han existido por situaciones similares o iguales. Por lo que se registrarían provisiones basados en antecedentes, sin tomar en cuenta que en la actualidad la empresa cuenta con hechos más sólidos.

5 ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario puede ser incierto?

Sí, contamos con la Administración Tributaria existe mucha incertidumbre en líneas generales, debido a que ellos son profesionales y manejan algún tipo de criterio contable y tributario, que no siempre va a encajar los criterios de las empresas. Adicional a esto, las regulaciones peruanas no establecen algún procedimiento paso a paso, en vez de esto, fijan reglas generales, y estas se tienen que implementar. Entonces, en el día a día uno se va encontrando con situaciones donde debe de utilizarse mucho el criterio.

En el sector eléctrico lo más representativo son las pérdidas de energía y la depreciación de activo fijo. En el caso de las pérdidas, aunque existan regulaciones sobre las mermas, y las pérdidas técnicas y no técnicas, de igual manera se llega a un cuestionamiento si es que este monto se encuentra determinado de manera correcta o no. Adicional a esto, la Administración Tributaria pone en juicio la fehaciencia de los cálculos, por lo que se tiene que demostrar que el monto al que se ha llegado ha sido el correcto. En el caso de la depreciación, existen beneficios tributarios para las empresas eléctricas por la aplicación de depreciaciones aceleradas, pero se entra a un cuestionamiento sobre los activos a los que les corresponden las tasas de depreciación acelerada.

6 ¿Cuál ha sido su percepción de la aplicación de la CINIIF 23?

Las empresas le han tomado importancia un poco tarde a la CINIIF 23, ya que recién han empezado a investigar en el último trimestre sobre esta y lo que conlleva, y esto debido mayormente a la presencia de auditores externos, y las solicitudes de los mismos con relación a esta norma. En síntesis, la aplicación de la CINIIF 23 fue dejada de lado hasta los últimos dos meses del periodo 2019.

7 ¿Cuál cree que es el efecto de las metodologías de medición de la provisión según CINIIF 23: Valor Esperado y Valor más probable?

En la mayoría de los casos se ha venido utilizando el método de valor más probable. Sin embargo, en situaciones de precios de transferencia, ya que se abren diferentes posibilidades, por lo que se debe de proceder a utilizar el método del valor esperado. Sin embargo, como la implementación de la CINIIF 23, como las decisiones tomadas por las empresas aún no se encuentran cerradas al cien por ciento, no existe algún método estadístico que indique como determinar cada caso. Sin embargo, se presumiría que el método más frecuente a utilizar es el de método más probable en la mayoría de los casos, exceptuando los de precios de transferencia, donde se utilizaría el método de valor esperado. Esto debido a que en la mayoría de los casos no existe un

acuerdo entre las empresas y la Administración Tributaria sobre la deducibilidad de ítems.

8 ¿Qué se entiende por los métodos utilizados para el cálculo de la provisión según la CINIIF 23: Valor Esperado y Valor más probable?

En el caso de valor esperado, se deben de ponderar los posibles montos de provisión con el porcentaje estadístico que se le ha determinado. Mientras el valor más probable se determina usando el juicio de la SUNAT, la empresa y algún experto, tomando como decisión a la que represente una mayor concentración de probabilidad. Es preciso señalar que la CINIIF 23 no expone cuál es un valor porcentual que representa una mayor concentración. Es por esto que tomando en cuenta la NIC 37, se considera como valor con mayor concentración al que cuente con un porcentaje mayor al 50%

9 ¿Qué nueva información se va a revelar en los Estados Financieros con la aplicación de la CINIIF 23?

Habrà una nueva nota en la que se debe de revelar el método utilizado, así como la información recolectada y un resumen de los casos analizados que fueron provisionados, así como los que se analizaron y no lo fueron. Esto conlleva a que se le esté otorgando a la Administración Tributaria una lista de todas las preocupaciones de la empresa. Esta es una información muy sensible que se le estaría otorgando a SUNAT.

10 ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario de las entidades peruanas se verán afectadas con la aplicación de la CINIIF 23?

Puede verse afectado de manera importante del punto de vista contable dependiendo de su aplicación y el correcto cálculo de la provisión, esto va a repercutir en la utilidad neta, viendo afectada la repartición de dividendos del accionista. Adicional a esto, las empresas serán más juiciosas al momento de tomar alguna decisión, ya que analizarán la pérdida de varias empresas en algún juicio, y dejarán de sentirse ajenos a esto. Dentro del punto de vista tributario, se podría lograr un aspecto positivo, siempre y cuando la aplicación de la CINIIF 23 se dé de manera correcta.

11 ¿Cuáles serían los impactos financieros de la aplicación de la CINIIF 23?

La utilidad neta se verá afectada claramente, adicionalmente los ratios financieros se verán afectados, así como el ROE, utilidades por acción en caso de cotizar en la bolsa. Cabe señalar que esta CINIIF da un tratamiento para los intereses y multas, lo que puede llegar a afectar el EBIT.

12 ¿En qué medida se podrían contrarrestar los impactos negativos la CINIIF 23?

El impacto negativo se entendería como la provisión de hechos pasados, por lo que no se podría hacer mucho, en este caso deberá de evaluarse que hacer a futuro y como disminuir las contingencias.

13 ¿Cuáles considera que pueden ser las dificultades y nuevos retos respecto a la aplicación de la CINIIF 23?

El nuevo reto son las capacitaciones que serán necesarias para poder aplicar la CINIIF 23 de manera correcta. Además, no es solo leer la norma, es estudiar cómo aplicarla, adicional a esto se deberán de implementar políticas, porque la CINIIF 23 no otorga parámetros para saber el tiempo que deberá de retroceder para determinar los montos a provisionar.

14 ¿Habrá cambio en la presentación de Estados Financieros con la aplicación de la CINIIF 23?

No habrá cambios representativos en la presentación de los estados financieros, mas sí en los importes, uno de estos cambios será en el impuesto a la renta, porque se verá reflejado de tres componentes, el impuesto a la renta corriente, el diferido y los montos calculados con la aplicación de la CINIIF 23.

15 ¿Qué cambios significativos habrá en las políticas contables con la aplicación de la CINIIF 23?

Se deberá de implementar una política que indique la manera de aplicar la CINIIF 23. Cabe resaltar que estas políticas deberán de llevarse al directorio para su posterior aprobación

16 ¿Nos podría comentar sobre el tratamiento de gastos deducibles según la normativa vigente?

Se basa en la fehaciencia de los gastos, donde se discute con la Administración Tributaria un tema más de forma que de fondo. En el caso de los gastos deducibles siempre debe de existir un reporte que sustente el gasto. Por lo que debe de saber separarse si en algunos casos las empresas se encuentran frente a un caso de incertidumbre o de falta documentaria que de soporte a los gastos realizados.

En el caso del sector eléctrico, se tiene que tener en cuenta lo que está cuestionando la Administración Tributaria, si es el cálculo, el método, el importe o documentación sustentadora para calcular las pérdidas.

17 ¿Cuál sería el impacto en ratios e indicadores financieros?

Lo que se verá afectado principalmente será:

- El ROE
- La utilidad neta
- La repartición de dividendos
- El ROA

Entrevistado 2:

Entrevistado: Freddy Richard Llaque Sánchez

Puesto: Gerente de Fiscalización de Principales Contribuyentes.

Lugar de trabajo: SUNAT

1 Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.

Actualmente el sector eléctrico peruano se encuentra con una sobreoferta de energía por parte de las compañías generadoras. Hay muchos participantes, y en especial en las de actividad de generación. Por otro lado, las compañías distribuidoras se encuentran con un mercado muy dinámico debido a la creciente población nacional, lo que permite mayor suministro de energía eléctrica.

2 ¿Cómo visualiza el sector eléctrico del Perú a largo plazo?

A largo plazo, en primer lugar, habrá el reto de incentivar a tener inversiones relacionadas a las energías renovables, con formas de generación eléctrica de menos contaminación ambiental. El sector eléctrico es un sector muy competitivo y dinámico, crecerá en la medida que haya intención en el Estado Peruano de incentivar a través de nuevas regulaciones la promoción de inversión privada relacionadas al sector.

3 ¿Cuál es su opinión sobre la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias?

La CINIIF 23 es una norma de interpretación sobre posiciones tributarias inciertas y da lineamientos de cómo tratar tributariamente estas situaciones dado que la NIC 12 no te guía ante estas situaciones que se pueda presentar debido a operaciones propias de cada compañía. Lo que busca la CINIIF 23 es que las estimaciones por los gastos provisionados sean más aterrizadas y por ello da ciertos parámetros en función a los métodos de estimación.

4 ¿Cuáles son las ventajas y desventajas que podría traer la CINIIF 23 en el Perú?

Las empresas peruanas son muy cerradas con su información y con la aplicación de cualquier norma nueva. Sin embargo, esta CINIIF podría aclarar muchas dudas y temas pendientes que tiene la empresa frente a la Administración Tributaria, que pueden llevar años en discusión.

5 ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario puede ser incierto?

No, en el mundo tributario siempre cualquier aplicación es por un tema de opción, debido a que la Administración Tributaria otorga la información necesaria para que las empresas puedan tomar decisiones informadas.

Lo que lleva a que haya diferencias entre las empresas y la Administración Tributaria, es que ambos persiguen objetivos distintos. Las empresas buscan ahorros tributarios y por ende estructuran operaciones que llegan a generar contingencias o situaciones tributarias inciertas.

6 ¿Cuál ha sido su percepción de la aplicación de la CINIIF 23?

La adopción ha sido indiferente, hay muchas empresas a las que no les afecta, mientras hay otras que saben que este incumplimiento no le conllevará una multa como alguna omisión de una norma tributaria, por lo que no se preocupan por la aplicación de la CINIIF 23. Esto en parte se debe a que las empresas no quieren hacer público que cuentan con contingencias y mostrar cuales son, para que la SUNAT no proceda con una auditoría de estos puntos.

7 ¿Cuál cree que es el efecto de las metodologías de medición de la provisión según CINIIF 23: Valor Esperado y Valor más probable?

Cada empresa tendrá que evaluar cuál de los métodos es el más adecuado para su aplicación. Sin embargo, en la actualidad no hay empresas que hayan realizado este análisis.

8 ¿Qué se entiende por los métodos utilizados para el cálculo de la provisión según la CINIIF 23: Valor Esperado y Valor más probable?

Para tener mayor claridad sobre el significado de estos métodos, puede evaluarse el significado de estas en los informes expuestos por SUNAT. Respecto al método más apropiado, cada empresa deberá evaluarlo tomando en cuenta sus criterios.

9 ¿Qué nueva información se va a revelar en los Estados Financieros con la aplicación de la CINIIF 23?

No se va a revelar nada adicional a lo que se ha venido revelando en periodos anteriores, a menos que la SMV indique que deberá de reflejarse la aplicación de esta. Esto debido a que sabiendo que entra en vigencia a partir del 1 de enero del 2019, ninguna empresa que cotiza ha realizado algún cambio.

10 ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario de las entidades peruanas se verán afectadas con la aplicación de la CINIIF 23?

Los impactos tributarios se han visto conocidos con la aplicación de la NIC 12, en el caso de la CINIIF 23, esta podría verse como una provisión más que va a revelarse. Sin embargo, el impacto no sería significativo.

11 ¿Cuáles serían los impactos financieros de la aplicación de la CINIIF 23?

El impacto financiero debería verse reflejado en resultados de la compañía, así como en sus indicadores, llámese ROA, ROE y todos los indicadores vinculados a la utilidad de la compañía. Adicional a esto, se tendría que tener en cuenta la revelación de algún pasivo contingente de ser el caso.

12 ¿En qué medida se podrían contrarrestar los impactos negativos la CINIIF 23?

No cometer acciones que se tiene la sospecha que culmine en un proceso fiscalizador, regularizar circunstancias de incertidumbre y de esta forma se reducirá el impacto tributario. Adicional a esto, se podrían cambiar las políticas para reducir las posibles contingencias.

13 ¿Apoya verificar las situaciones inciertas en compañías del sector eléctrico?

En todo sector existen circunstancias que conllevan a problemas tributarios. En el caso del sector eléctrico, muchas veces tomar en cuenta la depreciación tributaria de algunos activos, y la aplican en otros. Por ende, debe de revisarse la estructura de los activos de esta empresa y la depreciación de estos.

14 ¿Cuáles considera que pueden ser las dificultades y nuevos retos respecto a la aplicación de la CINIIF 23?

En la actualidad existe la NIC 12, y al ser la CINIIF 23 prácticamente una interpretación de esta no debería de conllevar mayor dificultad o reto el aplicarla.

15 ¿Habrá cambio en la presentación de Estados Financieros con la aplicación de la CINIIF 23?

Conllevará a la revelación de una nota más en los estados financieros, donde se muestre mayor detalle en la nota de impuesto fiscal, y un mayor desglose de la cuenta 48 sobre las provisiones.

16 ¿Qué cambios significativos habrá en las políticas contables con la aplicación de la CINIIF 23?

No se verá cambios en las políticas contables, ya que la CINIIF 23 es una interpretación que ayuda a reducir la incertidumbre de algunos tratamientos, lo que no conlleva un cambio en políticas.

17 ¿Nos podría comentar sobre el tratamiento de gastos deducibles según la normativa vigente?

A nivel de gastos si se siguen los lineamientos de las normas tributarias, no debería de existir alguna deducibilidad incierta. Lo que debe de tenerse en cuenta en cualquier momento es la de contar sustento económico y documentario para dar mayor soporte a los desembolsos realizados por las empresas.

18 ¿Cuál sería el impacto en ratios e indicadores financieros?

Tolos los ratios vinculados a la utilidad de la empresa, ya que la CINIIF influye en los gastos por provisión.

Entrevistado 3:

Entrevistado: Juan José Córdova Valenzuela

Puesto: Socio Partner in Charge

Lugar de trabajo: KPMG en Perú

1 Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.

Actualmente existe una sobreoferta, y esto en parte es debido a que la mayor parte de empresas de generación eléctrica han ampliado su capacidad productiva, y el Gobierno también incentivó el proceso de conversión a gas. En general, el sector eléctrico es bastante ordenado, cuenta con un modelo que ha funcionado muy bien.

2 ¿Como visualiza al sector eléctrico peruano a largo plazo, cree que las compañías de energías renovables aumentaran su posicionamiento en el mercado?

A largo plazo lo que se busca es reemplazar el uso de energía proveniente de combustibles fósiles. Es decir, se planea que crezca y se normalice el uso de energías renovables, dejando de lado el uso de energía eléctrica.

Es importante mencionar que, si bien es cierto, siempre ha existido inversión extranjera, las empresas eléctricas están empezando a invertir para generar energía eólica. Sin embargo, esto también depende mucho de los incentivos del Estado por los altos costos.

3 ¿Cuál es su opinión en términos generales de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias? Implicancias y repercusión en las compañías del sector. ¿Qué ventajas y desventajas puede apreciar de su aplicación en el sector eléctrico peruano?

Si bien las incertidumbres siempre han existido, lo que hace la CINIIF 23 es normar algunas consideraciones para la evaluación de posibles contingencias que se derivan para la determinación del impuesto a la renta.

A nivel de firmas auditoras, no habría mayor impacto que no sea una evaluación adicional.

4 ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación? y ¿Por qué?

Sí, debido a que las normas tributarias no recogen todas las implicancias que pueden suceder en la operatividad de una empresa. Por lo que siempre se pueden dar tratamientos alternativos u opciones contables que no necesariamente están alineadas con las normas tributarias.

5 De acuerdo con su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades peruanas? Específicamente de las compañías eléctricas

La mayor parte de las compañías no le han dado mayor relevancia o importancia, especialmente porque se considera que las contingencias tributarias ya han sido evaluadas. En muchos casos, las empresas recién están que se regularizan durante el último periodo del año debido a la presentación de estados financieros.

6 ¿Cuál cree que es el efecto de la nueva metodología de medición de la provisión según la CINIIF 23? Valor esperado o importe más probable. ¿Qué se entiende por cada una de las metodologías de medición de provisión, valor esperado o importe más probable dentro de la normativa del Impuesto a la Renta?

Ambas son dos opciones que da la norma, si bien las dos son válidas. El método de valor esperado está más relacionado con el tema de impacto financiero y estimados. Por lo que se considera que existe una mayor inclinación por el método de valor esperado. Cabe resaltar que las empresas de generación, existe mucha segmentación entre clientes con contrato, clientes sin contrato y clientes que se encuentran en el mercado libre. En el caso de las empresas que cuentan con un tema contractual, los montos para estimaciones se encuentran más regulados.

7 ¿Qué nueva información se va a revelar con la aplicación de la CINIIF 23 en los Estados Financieros y cuáles serían sus efectos?

Básicamente la información se verá reflejada en las notas, deberá de existir una mayor precisión en las estimaciones de los contratos, y el impacto que tienen en los valores esperados y todas las consideraciones que conlleva.

8 ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario en las entidades del sector eléctrico peruano serán afectadas con la aplicación de la nueva norma de interpretación?

Las empresas en lo general cuidan no revelar más información de la necesaria, con la aplicación de la CINIIF 23 y mostrar con mayor detalle de donde provienen las posibles contingencias, que esta norma conlleva. La Administración Tributaria tendrá más información a su disponibilidad para hacer mayores requerimientos y una investigación con más puntos de donde partir.

9 En su opinión ¿cuáles serían los impactos financieros al implementar esta nueva norma de interpretación en el sector eléctrico?

A nivel de la estimación de las provisiones, se realizará un cálculo con mayor exactitud, esto modificará los montos de gastos y utilidades.

10 ¿En qué medida se podría contrarrestar los impactos negativos para la compañía con la aplicación de la CINIIF 23?

Existe un mayor requerimiento de revelación, si como consecuencia de esto hay un mayor cuestionamiento de la Administración Tributaria por no haber revelado alguna información en periodos pasados. Lo que se deberían de hacer las empresas es contar con mayor transparencia.

11 ¿Cuáles considera que puedan ser las dificultades y nuevos retos que afrontaran las compañías públicas y privadas del sector eléctrico respecto a la implementación de la CINIIF 23? ¿porqué?

El mayor reto será el de revelar información y el detalle del cálculo de provisión, ya que esto antes no se reflejaba en las notas a los estados financieros.

12 ¿Habrá cambios en la presentación de los Estados Financieros por la implementación de la CINIIF 23?

El cambio se verá reflejado en la aplicación de una nueva nota, esta se encontrará relacionada con el cálculo de la provisión

13 ¿Qué cambios significativos en las políticas contables surgirán como consecuencia de la implementación de la CINIIF 23?

Un fortalecimiento de las políticas contables para asegurarse de que efectivamente se cumpla con las consideraciones y revelaciones necesarias.

14 De acuerdo con su experiencia y criterio, ¿Nos podría comentar acerca del tratamiento de los gastos deducibles que generen inciertos, de acuerdo a la normativa vigente?

Los estados financieros se hacen sobre normas contables, luego deben de realizarse los ajustes correspondientes para el cálculo correcto del impuesto a la renta. Cada vez que estos ajustes no se hayan realizado de manera adecuada, tomando en cuenta las normas tributarias, existen incertidumbres.

15 ¿Cuál cree que sería el impacto en ratios e indicadores financieros de compañías del sector eléctrico con la implementación de la CINIIF 23?

Depende en la medida en la que la compañía haya estado realizando los cálculos de manera correcta, de ser este el caso, solo se estaría revelando un mayor detalle del cálculo, sin incurrir en impactos materiales. En el caso del sector eléctrico, este no sería el caso debido a que se encuentran bastante reguladas.

4.1.2 Aplicación de Instrumentos: Encuestas

Las encuestas realizadas para el presente trabajo de investigación están estructuradas en base a veinticinco premisas que fueron aplicadas a cada uno de los Contadores o Gerentes de Administración y Finanzas de las empresas eléctricas seleccionadas como muestra para esta investigación. La encuesta sobre la CINIIF 23 y su aplicación en el sector eléctrico peruano se encuentra estructurado de acuerdo a los lineamientos de la norma de interpretación, los antecedentes, alcance, reconocimiento, medición, y el impacto de la norma en el sector eléctrico.

La encuesta formulada fue revisada y visado por los expertos entrevistados en el punto anterior del capítulo IV.

La encuesta modelo se puede encontrar en el anexo “Encuesta a Empresas Eléctricas”.

Resultados de la pregunta 1:

P1 ¿Cuál es el porcentaje de gastos que se encuentra en incertidumbre de ser aceptados?

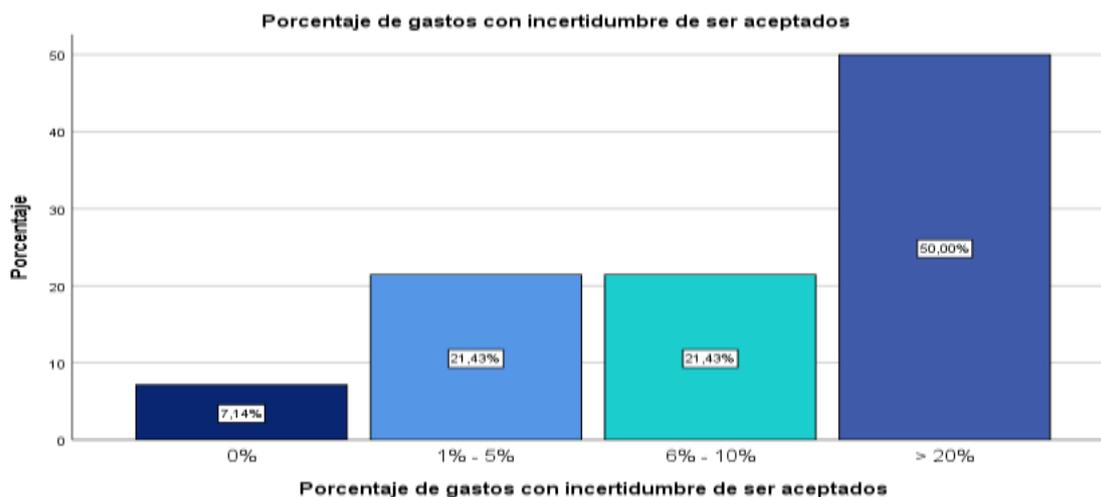


Figura 32: Gráfico de respuesta de pregunta 1. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: Según los resultados mostrados, se puede ver que el 50% de los encuestados presentan más de 20% de gastos en incertidumbre de ser aceptados. Adicional a esto también vemos que tan solo el 7.14% de los encuestados, equivalente a una empresa, indica no contar con ningún gasto que se encuentre en incertidumbre de ser aceptado.

Resultados de la pregunta 2:

P2 ¿Cuál es la causa principal de la existencia de incertidumbre frente a la aceptación de gastos?

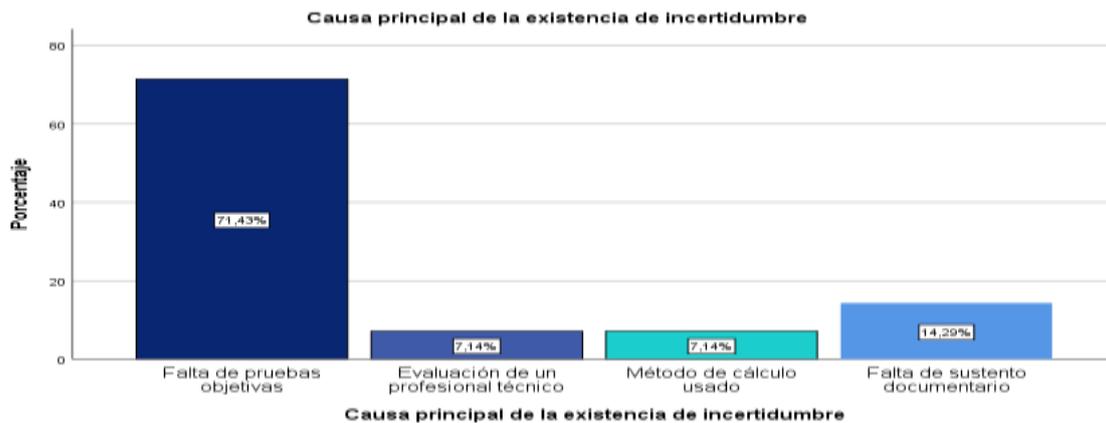


Figura 33: Gráfico de respuesta de pregunta 2. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: Como la principal razón de la incertidumbre de la aceptación de gastos, se encuentra la falta de pruebas objetivas, con un 71.43%, entendiéndose como la falta de los principios de causalidad, frecuencia y normalidad. La siguiente razón es la de falta de documentación sustentadora, como por ejemplo ausencia de correos, contratos, órdenes de compra, guía de remisión o cualquier otro sustento que sirva como soporte del gasto. Por último, es importante señalar que la empresa, en la pregunta anterior mencionó que no contaba con gastos en incertidumbre de ser aceptados, indicó que esto se debe a la evaluación de un profesional técnico.

Resultados de la pregunta 3:

P3: De los gastos que se encuentran en incertidumbre ¿Cuál es el porcentaje de estos que son aceptados por la Administración Tributaria?

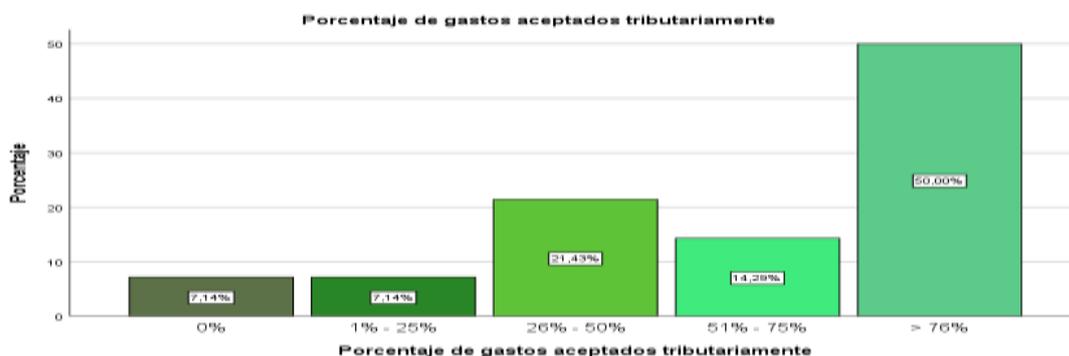


Figura 34: Gráfico de respuesta de pregunta 3. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: Esta pregunta va relacionada con la primera, ya que la consulta cuenta con el fin de saber a partir de los gastos en incertidumbre de ser aceptados, cuál

es el porcentaje que finalmente llegan a ser aceptados tributariamente. Viendo de que en el 50% de los casos se acepta el 80% de estos gastos. Adicional a esto, el 21.43% indica que se acepta el 40% de estos gastos, mientras el 14.29% señala que solo es aceptado el 40%. Por último, es importante señalar que la empresa que ha indicado que se acepta el 0%, es la empresa la cual indicó que no contaba con gastos en incertidumbre.

Resultados de la pregunta 4:

P4: Opinión frente a la provisión tanto de hechos posibles como de hechos probables.



Figura 35: Gráfico de respuesta de pregunta 4. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 85.71% de los encuestados se encuentra de acuerdo con la provisión de hechos posibles y probables, representando 12 de los 14 encuestados en el presente trabajo. Cabe relacionar las empresas que se encuentran en desacuerdo, pertenecen al sector público, siendo empresas generadoras de Lima y Arequipa.

Resultados de la pregunta 5:

P5: ¿Cuál es la causa principal sobre su opinión frente a la provisión de hechos posibles como probables?

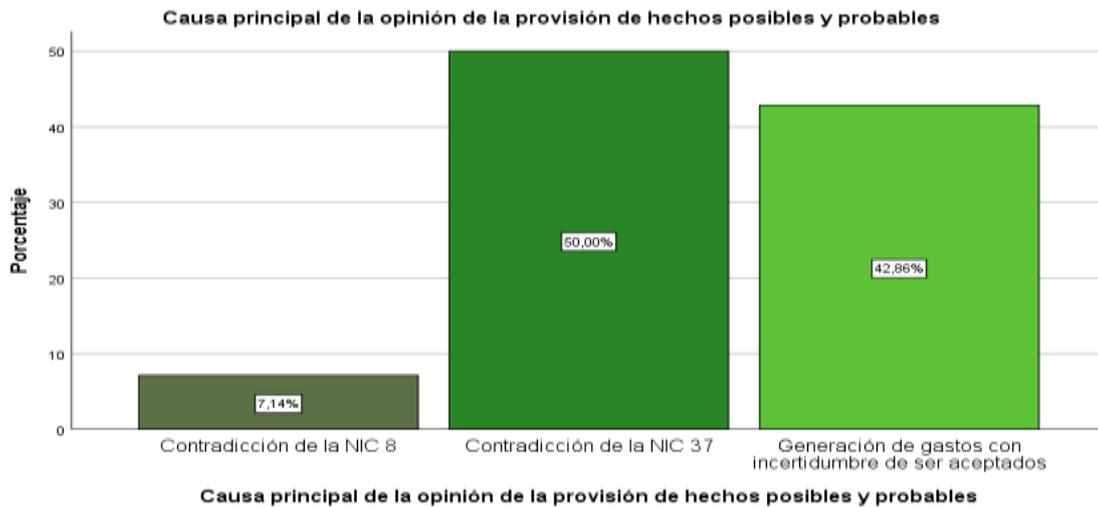


Figura 36: Gráfico de respuesta de pregunta 5. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: La mitad de los encuestados indican que se encuentran de acuerdo debido a que no se encuentran de acuerdo con lo indicado por la NIC 37. Adicional a esto, el 42.86% de los encuestados exponen que este hecho genera gastos con incertidumbre de ser aceptados, estas empresas que mencionan lo indicado, está conformado por las dos empresas que no se encuentran de acuerdo con la provisión tanto de hechos posibles como probables, y otras dos empresas que si se encuentran de acuerdo. Sin embargo, consideran que se conllevará una generación de gastos con incertidumbre de ser aceptados. Por últimos, un encuestado señaló que este hecho contradice lo indicado por la NIC 8.

Resultados de la pregunta 6:

P6: ¿Cuánto es el impacto de la provisión tanto de hechos posibles como probables?



Figura 37: Gráfico de respuesta de pregunta 6. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: La mitad de los encuestados indican que se encuentran de acuerdo debido a que no se encuentran de acuerdo con lo indicado por la NIC 37. Adicional a esto, el 42.86% de los encuestados exponen que este hecho genera gastos con incertidumbre de ser aceptados, estas empresas que mencionan lo indicado, está conformado por las dos empresas que no se encuentran de acuerdo con la provisión tanto de hechos posibles como probables, y otras dos empresas que si se encuentran de acuerdo. Sin embargo, consideran que se conllevará una generación de gastos con incertidumbre de ser aceptados. Por últimos, un encuestado señaló que este hecho contradice lo indicado por la NIC 8.

Resultados de la pregunta 7:

P7: ¿Dónde se verá reflejado con mayor impacto de la provisión de hechos posibles como probables?

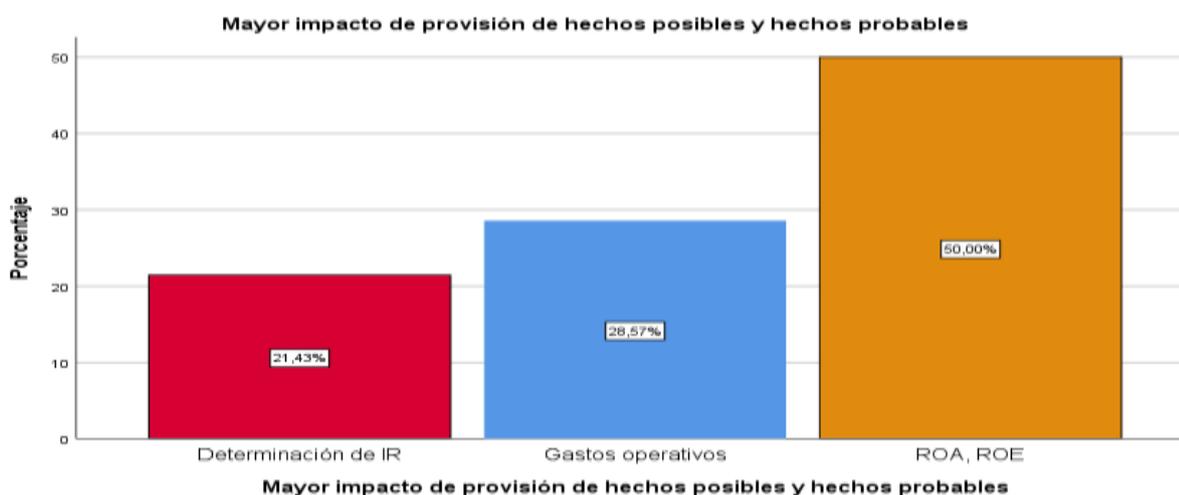


Figura 38: Gráfico de respuesta de pregunta 7. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: La mitad de los encuestados exponen que el principal impacto de la provisión de hechos posibles y probables se ve reflejado en los indicadores de rentabilidad, llámense estos ROA y ROE. Seguido de un 28.57% de encuestados, los cuales exponen que el impacto se verá en los gastos operativos, y por último el 21.43%, conformado por tres encuestados, ha señalado que el impacto más representativo se ve en la determinación de Impuesto a la Renta. Es importante señalar que 7 de los 9 encuestados que en la pregunta anterior mencionan que se tendría un impacto regular, son quienes se han inclinado por indicar que este impacto se verá reflejado en el ROA y ROE.

Resultados de la pregunta 8:

P8: ¿Dónde se verá reflejado con menor impacto de la provisión de hechos posibles como probables?

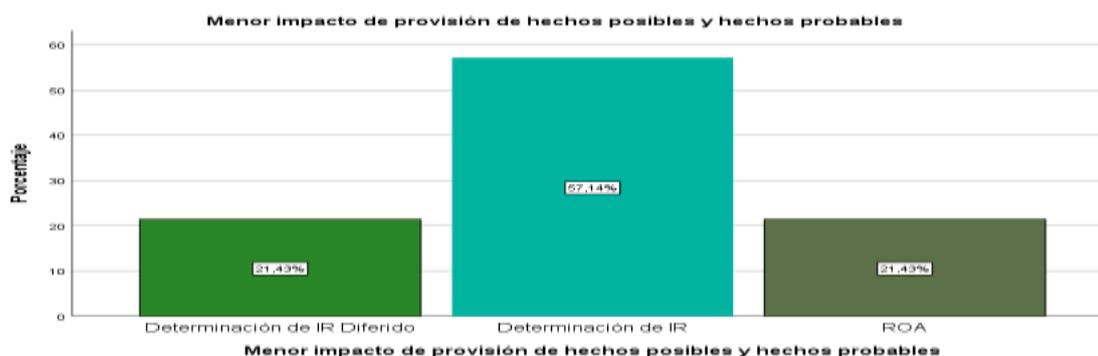


Figura 39: Gráfico de respuesta de pregunta 8. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: Por un lado, se puede ver que un solo encuestado ha señalado que el menor impacto se verá reflejado en el ROA, siendo este el mismo caso de la opción de determinación del Impuesto a la Renta Diferido. Por otro lado, doce de los encuestados señalaron que el menor impacto se dará en la determinación de Impuesto a la Renta, yendo acorde con la pregunta anterior, donde los encuestados señalaron que dentro de los factores donde habrá más impacto, la determinación de impuesto a la renta, es el menor entre ellos.

Resultados de la pregunta 9:

P9: ¿Cuál es el método usado para el cálculo de la provisión?

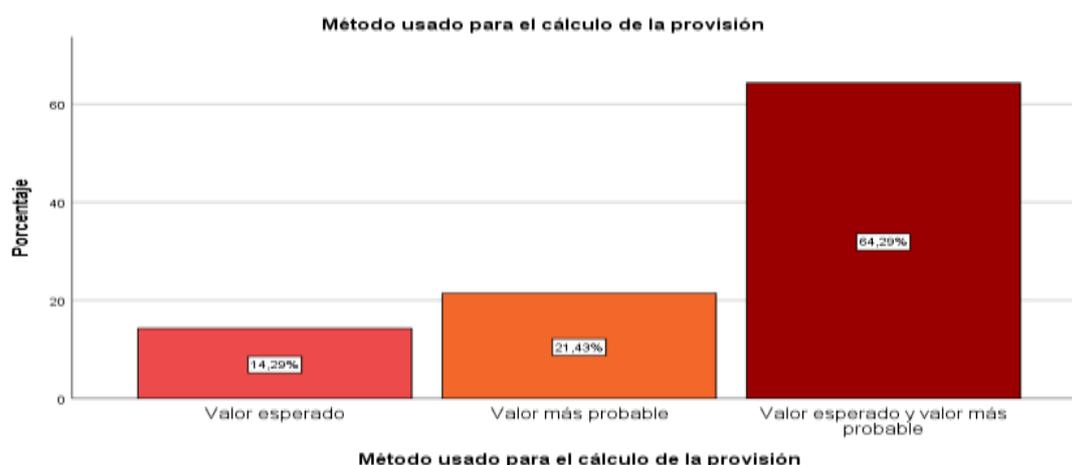


Figura 40: Gráfico de respuesta de pregunta 9. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El valor esperado se entiende como la sumatoria de la ponderación de montos por el porcentaje de probabilidad de que se den, mientras el valor más probable se entiende como el hecho que cuenta con mayor probabilidad que sucede. Teniendo esto en cuenta, se puede ver que las empresas usan ambos métodos para su determinación de la provisión, seguido por un 21.43% de valor más probable y un 14.29% de valor esperado.

Resultados de la pregunta 10:

P10: ¿Cuál es el motivo del uso del método empleado para el cálculo de la provisión?

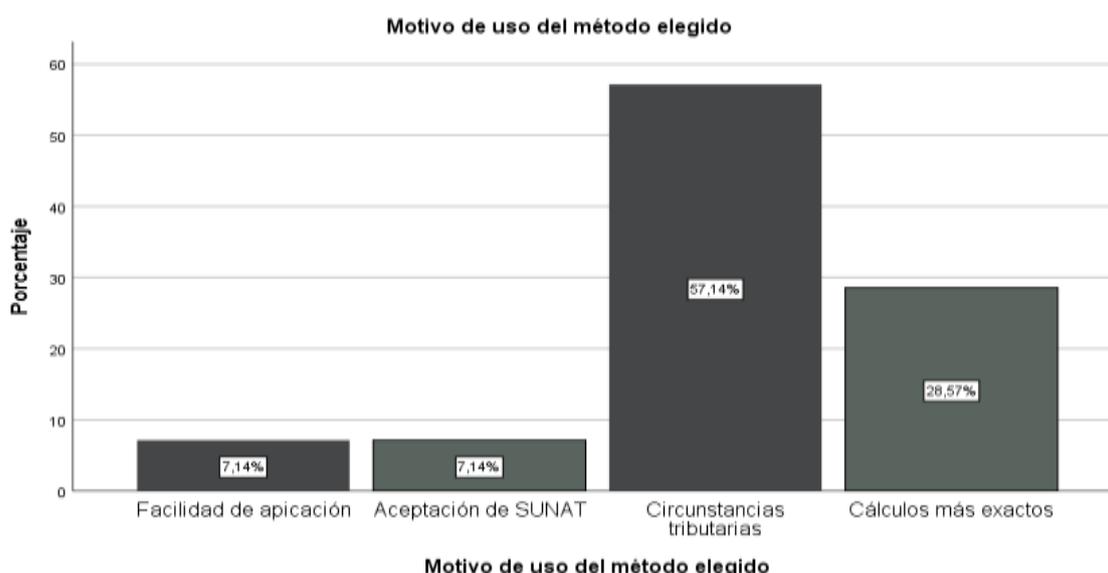


Figura 41: Gráfico de respuesta de pregunta 10. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 57.14% de los encuestados indica que la elección del método del cálculo de la provisión se toma teniendo en cuenta principalmente las circunstancias tributarias en las que se encuentre. Es decir, si es que hay alguna norma nueva o existe algún antecedente de la aceptación de un método. La segunda razón para usar un método frente a otro es que de esta manera se cuenta con cálculos más exactos sobre el monto a provisionar. Finalmente, la facilidad de uso como ponerse del punto de vista de SUNAT para saber cuál método es más aceptado, fueron indicados por un encuestado en el caso de cada uno.

Resultados de la pregunta 11:

P11: ¿Cuenta con conocimiento sobre la CINIIF 23?



Figura 42: Gráfico de respuesta de pregunta 11. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 92,85% de los encuestados indica que cuenta con conocimiento sobre la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias. Solo uno de los encuestados señaló no contar con conocimiento sobre la CINIIF, siendo esta empresa una generadora eléctrica de la provincia de Arequipa.

Resultados de la pregunta 12:

P12: ¿Qué norma cuenta con lineamientos sobre los gastos con incertidumbre de ser aceptados?

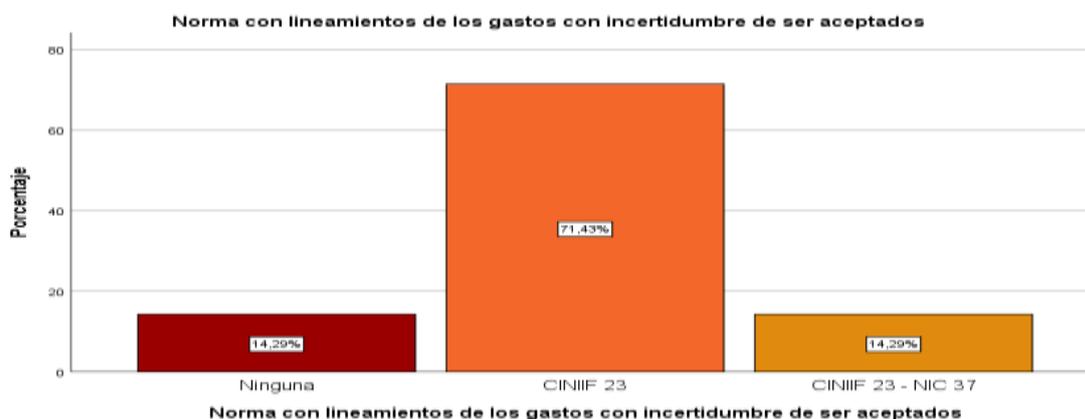


Figura 43: Gráfico de respuesta de pregunta 12. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia

Comentarios: El 71,46% de los encuestados indica que la norma que cuenta con lineamientos sobre los gastos con incertidumbre de ser aceptados es la CINIIF 23, mientras el 14,29% ha señalado que tanto la CINIIF 23, como la NIC 37 cuentan con

lineamientos sobre gastos con incertidumbre de ser aceptados. Por último, solo dos empresas exponen que no hay ninguna norma que trate sobre este tema. Es importante señalar que uno de los dos encuestados que ha indicado esto es una de las empresas que en la pregunta anterior expuso no contar con conocimiento sobre la CINIIF 23.

Resultados de la pregunta 13:

P13: ¿La CINIIF 23 va a aumentar o reducir los gastos con incertidumbre de ser aceptados?

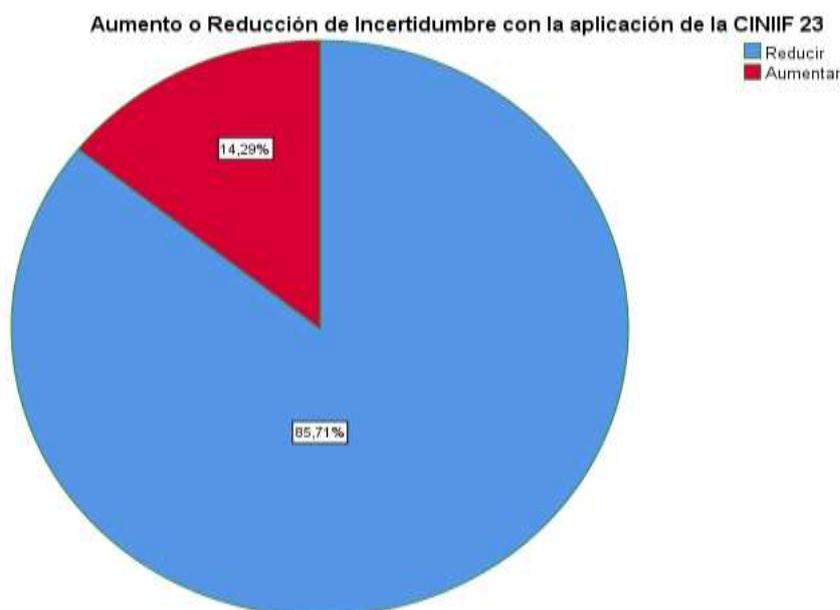


Figura 44: Gráfico de respuesta de pregunta 13. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 85.71% de los encuestados señaló que la aplicación de la CINIIF 23 va a reducir los gastos con incertidumbre de ser aceptados, los otros dos encuestados mencionaron lo contrario. Cabe resaltar que este 14.29% de los encuestados es el mismo que indica la no existencia de alguna norma que trate los lineamientos sobre los gastos con incertidumbre de ser aceptados.

Resultados de la pregunta 14:

P14: Principal razón del aumento o reducción de los gastos con incertidumbre de ser aceptados con la aplicación de la CINIIF 23

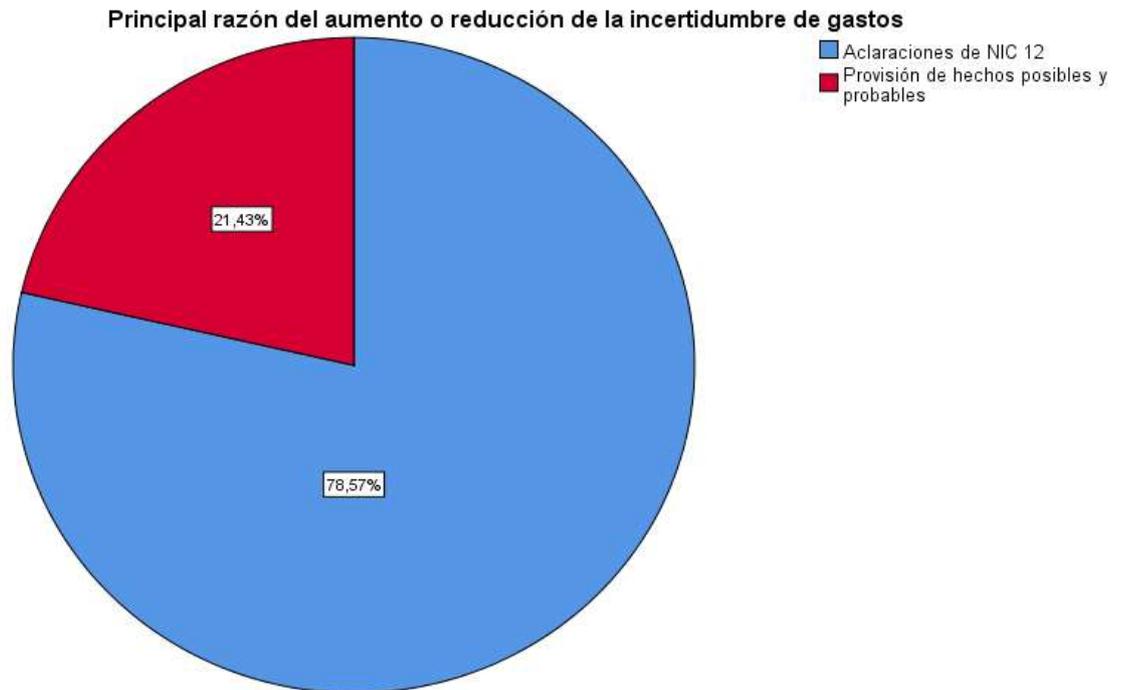


Figura 45: Gráfico de respuesta de pregunta 14. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: Por un lado, el 78.57% conformado por once de los doce encuestados que consideran que la aplicación de la CINIIF 23 va a reducir los gastos con incertidumbre de ser aceptados, señala que la principal razón de esta disminución se debe a las aclaraciones relacionadas con la NIC 12. Por otro lado, los dos encuestados han señalado que habrá un aumento en la incertidumbre de gastos, consideran que se debe a la provisión de tanto de hechos posibles como probables.

Resultados de la pregunta 15:

P15: ¿Se cuenta con un plan de implementación de la CINIIF 23?

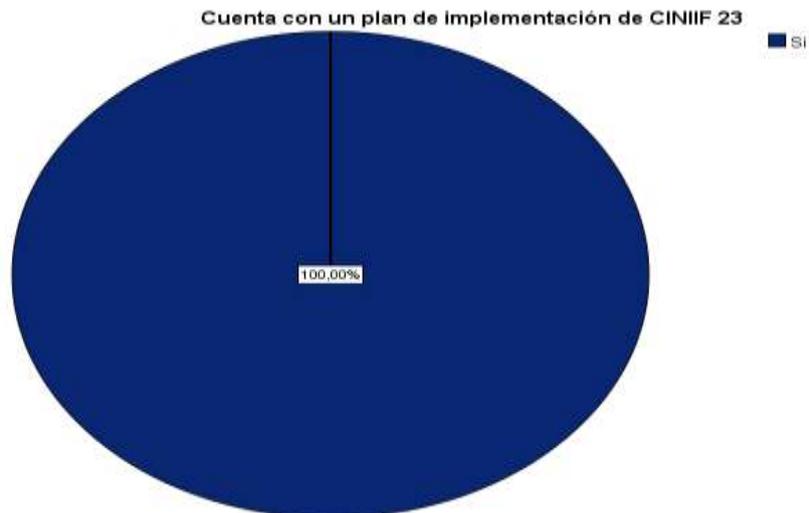


Figura 46: Gráfico de respuesta de pregunta 15. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 100% de los encuestados ha señalado contar con un plan para implementar la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias.

Resultados de la pregunta 16:

P16: ¿Cuál es el plan de implementación de la CINIIF 23?



Figura 47: Gráfico de respuesta de pregunta 16. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 100% de los encuestados señala que su plan de implementación es parte de la contratación de un tercero quien se encargue de las regularizaciones de la CINIIF 23.

Resultados de la pregunta 17:

P17: Norma contable con mayor implicancia con la CINIIF 23

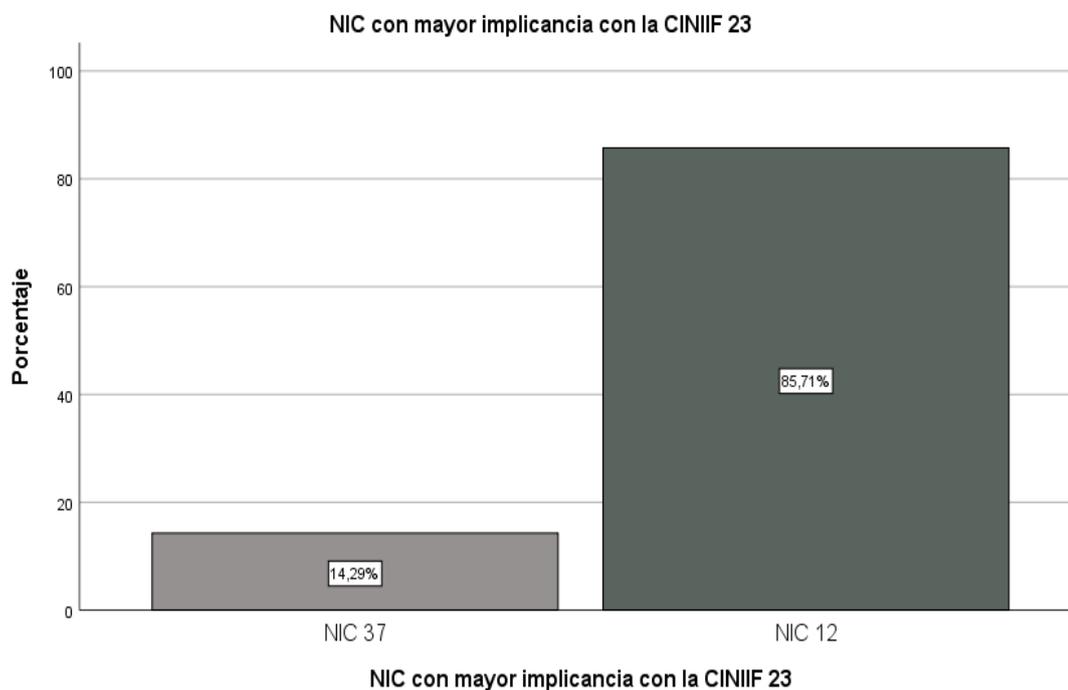


Figura 48: Gráfico de respuesta de pregunta 17. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 85.71% de los encuestados ha señalado que la Norma Internacional Contable que se encuentra más relacionada con la CINIIF 23, es la NIC 12: Impuestos a las Ganancias. Mientras el 14.29% de los encuestados ha mencionado que es la NIC 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Siendo estas últimas una transmisora y una generadora de energía.

Resultados de la pregunta 18:

P18: Norma contable con menor implicancia con la CINIIF 23

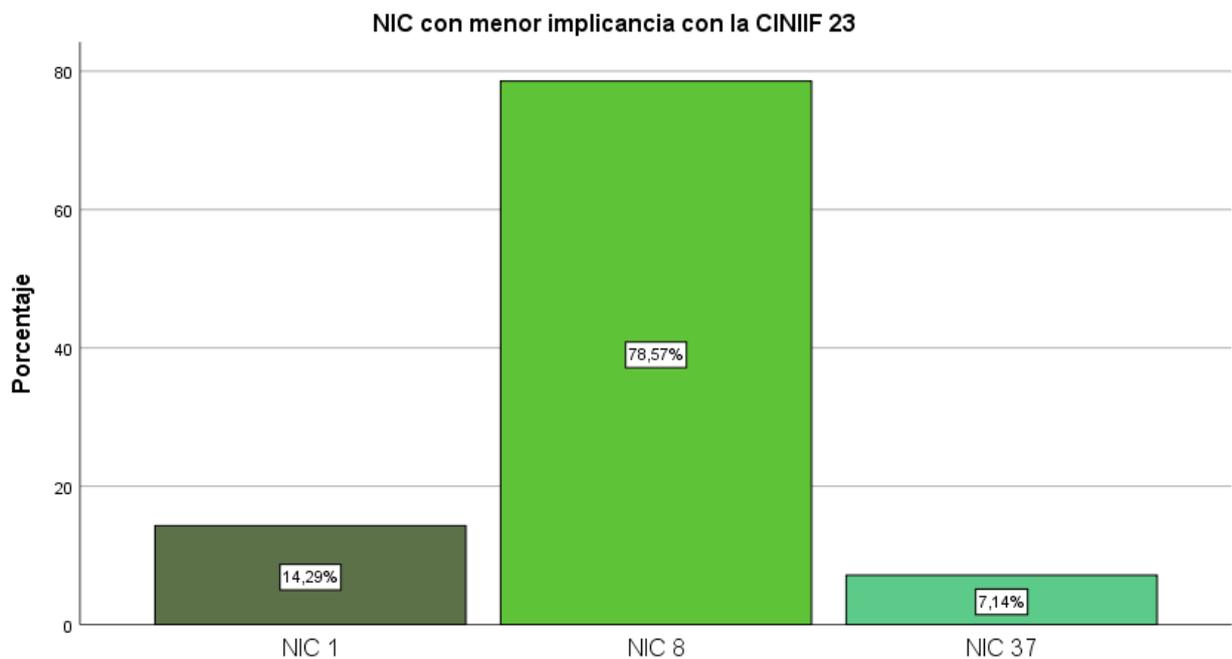


Figura 49: Gráfico de respuesta de pregunta 18. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: Las encuestas reflejaron que el 78.57% de la población encuestada considera que la NIC 8 es la que se encuentra menos relacionada con la CINIIF 23, mientras la NIC 1, cuenta con un 14.29%, conformado por una empresa distribuidora y otra transmisora. Por último, una empresa ubicada en la provincia de Arequipa señala que la norma con menor relevancia es la NIC 37.

Resultados de la pregunta 19:

P19: ¿Qué norma contradice la CINIIF 23?

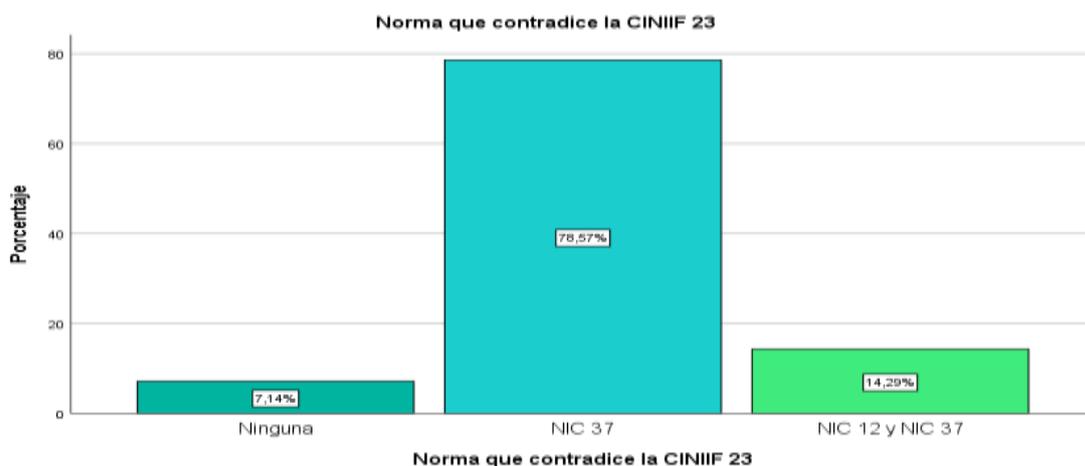


Figura 50: Gráfico de respuesta de pregunta 19. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 78.57% de los encuestados considera que la CINIIF 23 contradice la NIC 37, mientras el 14.29% ha señalado que contradice tanto la NIC 37, como la NIC 12. Solo el 7.14% de los encuestados ha indicado que no contradice ninguna norma. Cabe señalar que quien ha señalado esto, es la misma empresa que ha mencionado que no cuenta con gastos en incertidumbre de ser aceptados.

Resultados de la pregunta 20:

P20: Causa principal de la razón por la cual se considera que la CINIIF 23 contradice alguna norma

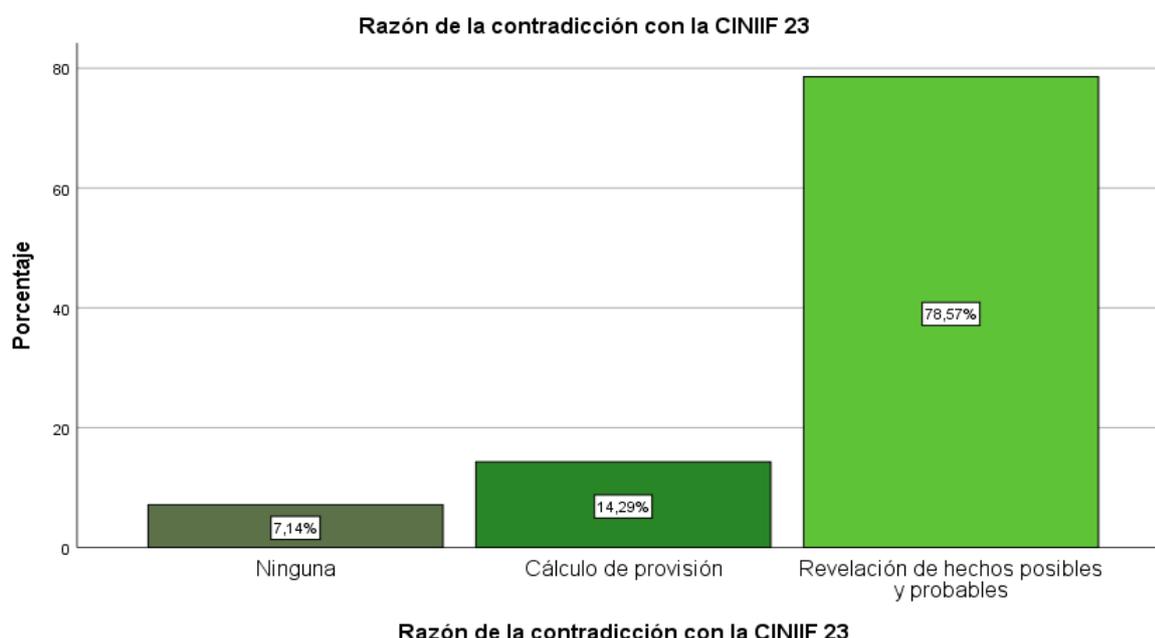


Figura 51: Gráfico de respuesta de pregunta 20. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 78.57% señala que la contradicción se debe a la revelación tanto de hechos posibles como de hechos probables. Cabe resaltar que estas empresas son las que han indicado que la CINIIF 23 va en contra de lo expuesto en la NIC 37. Un 14.29% ha indicado que se debe al cálculo de la provisión. Mientras uno de los encuestados expone que la CINIIF 23 no contradice ninguna norma contable.

Resultados de la pregunta 21:

P21: Factibilidad de la aplicación de la CINIIF 23 en el Perú

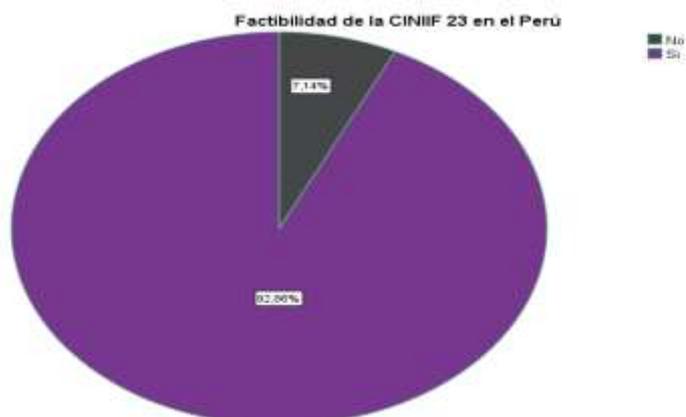


Figura 52: Gráfico de respuesta de pregunta 21. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 92.86%, representado por 13 de los 14 encuestados ha indicado que la aplicación de la CINIIF 23 en el Perú es factible. Solo una empresa de generación eléctrica de Arequipa ha indicado que no es factible su aplicación en el Perú.

Resultados de la pregunta 22:

P22: Aporte principal de la CINIIF 23

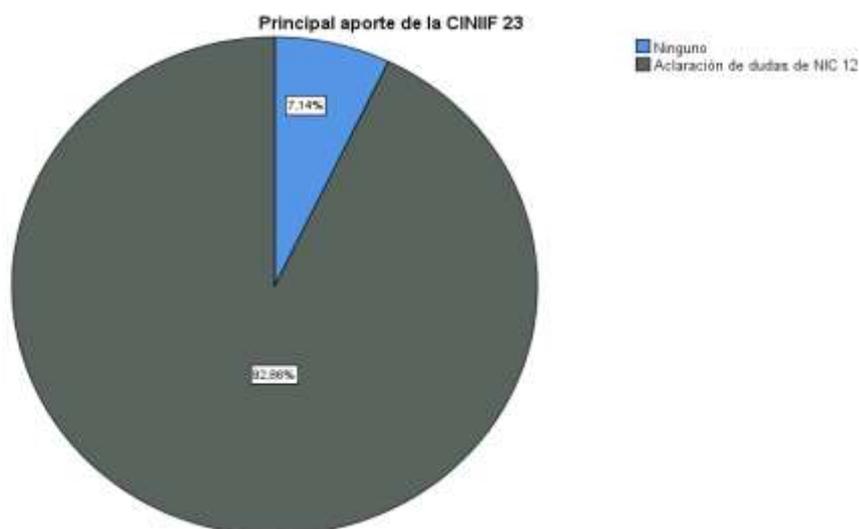


Figura 53: Gráfico de respuesta de pregunta 22. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 92.86%, considera que el principal aporte de la CINIIF 23 y su aplicación es la aclaración de algunas dudas provenientes de la NIC 12. Solo el 7.14%, representado por uno de los encuestados ha señalado que no la CINIIF 23 no presenta

ningún aporte. Es importante mencionar que es la misma empresa que ha indicado la no factibilidad de la aplicación de esta norma en el Perú.

Resultados de la pregunta 23:

P23: Problema principal de la CINIIF 23

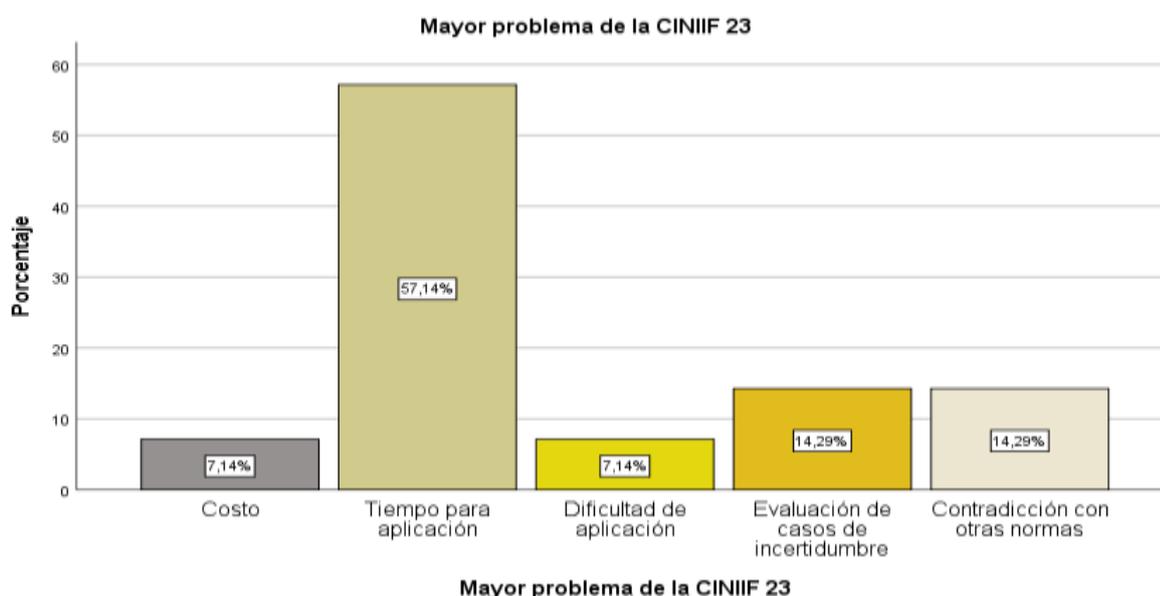


Figura 54: Gráfico de respuesta de pregunta 23. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia

Comentarios: El 57.14% de los encuestados señalan que el principal problema que se presenta con la CINIIF 23, es el tiempo que toma en aplicarla. Luego, tanto la evaluación de casos con incertidumbre como la contradicción de esta norma con otras, representa el 14.29%. Por último, tanto el costo como la dificultad de aplicación cuenta con un 7.14% cada una de estas opciones.

Resultados de la pregunta 24:

P24: ¿Es beneficiosa la aplicación de la CINIIF 23 en el Perú?

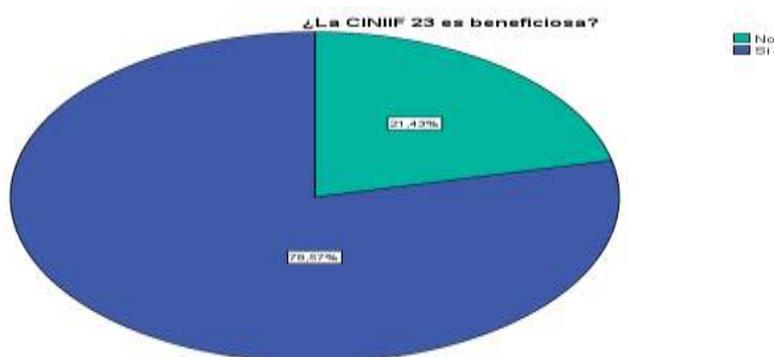


Figura 55: Gráfico de respuesta de pregunta 24. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Comentarios: El 78.57% de los encuestados ha señalado que la CINIIF 23 es beneficiosa. Sin embargo, el 21.43% indicó que no lo es. Cabe resaltar que este último grupo está conformado por las empresas que han mencionado que su aplicación es costosa y contradice a otras normas.

4.2 Caso Práctico: Aplicación de la CINIIF 23 en una Compañía distribuidora del Perú.

4.2.1 Contexto y Antecedentes

Se desarrollará un caso configurado en el sector eléctrico peruano tomando como referencia a una compañía eléctrica que realiza la actividad de distribución en donde el tema central y de estudio está relacionado a las pérdidas de energía y su impacto financiero y tributario con la aplicación de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias.

La Peruvian Electricity Distribution Company, en adelante “La compañía”, es una entidad privada que fue autorizada a operar el 17 de agosto de 1987, mediante resolución Ministerial N° 089-83EM/DGE del Ministerio de Energía y Minas y su constitución como empresa privada se formalizó mediante escritura pública el 23 de setiembre de 1987.

La compañía se dedica a la distribución y comercialización de energía eléctrica dentro de sus concesiones autorizadas, comprendidas en Lima e Ica. También desarrolla las actividades de subtransmisión y actividades de generación de energía eléctrica en algunos servicios eléctricos interconectados y/o aislados.

Así mismo, la compañía se encuentra obligada a suministrar electricidad a quien lo solicite dentro de su zona de jurisdicción estipulado de acuerdo a su concesión territorial. Mantiene contratos vigentes con empresas generadoras que le garantizan su requerimiento total de energía y potencia. Garantiza la calidad de servicio de acuerdo a las normas y reglamentos aplicables. Dado que el incumplimiento de cada una de ellas es causal de caducidad de la concesión dada a la compañía.

La actividad económica de la compañía se encuentra regulada por la Ley de Concesiones Eléctricas, Decreto Ley N° 25844, su reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 009-93-EM y disposiciones modificatorias y ampliatorias de la Ley General de Sociedades.

Actualmente la compañía cuenta con el 18.40% de participación en el mercado de distribución de suministro de energía en el Perú.

Cientes

En la jurisdicción de la compañía, el número de clientes totales a diciembre 2019 es de 1,250,000 lo cual representa un crecimiento de 3.32% respecto al periodo 2018.

Figura 56

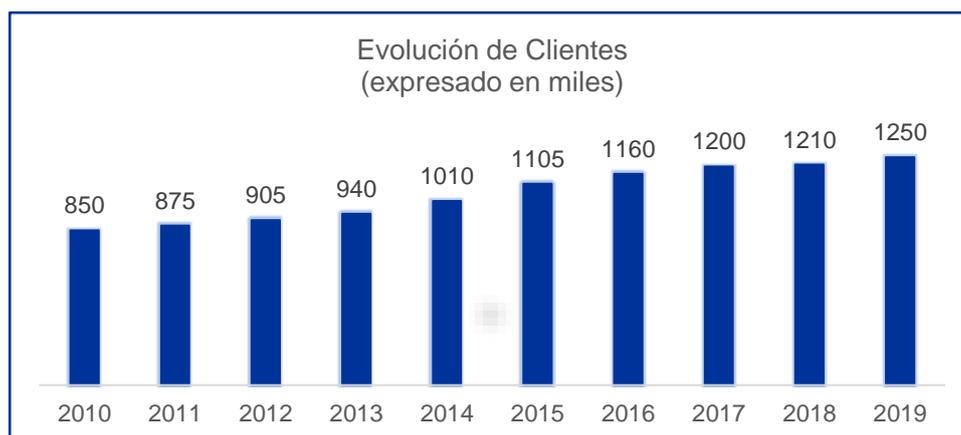


Figura 56: Evolución de Clientes de Peruvian Electricity Distribution Company. Elaboración Propia.

En el periodo 2019 el número de clientes creció en 3.32%. Las ventas alcanzaron la cifra de S/ 545 millones con un incremento de 10% respecto al año anterior.

Figura 57

Tipo Clientes	Clientes			En millones de soles (S/)			GWh	
	2019	2018	%	2019	2018	%	2019	2018
Domiciliario	1,125,180	1,089,000	3.22%	475,816	414,379	14.83%	1,619,929	1,421,095
Industrial	37,506	36,300	3.22%	37,845	35,982	5.18%	345,245	267,963
Comercial	56,259	48,400	16.24%	24,010	22,367	7.35%	123,567	116,045
Otros	31,255	36,300	-13.90%	7,329	7,692	-4.72%	71,164	82,307
Total	1,250,200	1,210,000	3.32%	545,000	480,420	13.44%	2,159,905	1,887,410

Figura 57: Ingresos según tipos de clientes y consumo de Peruvian Electricity Distribution Company. Elaboración Propia.

Los servicios de la compañía se dan de acuerdo a los lineamientos de la Norma Técnica de Calidad de los servicios Eléctricos (NTCSE) aprobado por Decreto Supremo N° 022-99, bajo el régimen de la Ley de Concesiones Eléctricas, Decreto Ley N° 25844, lo cual señala los estándares para la calidad del producto, suministro, servicio comercial. Asimismo, dentro de los parámetros que indica la Norma se encuentra la frecuencia,

tensión, interrupciones de suministro, trato con el cliente, precisión de medida de energía al cliente y deficiencias respecto a la energía.

La cartera de clientes de la compañía se divide en clientes domiciliarios y grandes clientes, que a su vez esta se subdivide en clientes libres y regulados.

Clientes Domiciliarios:

Aquellos clientes cuyo consumo de energía es de uso doméstico y presenta un nivel de demanda de potencia de hasta 60 kW.

Grandes Clientes:

Mientras que los clientes grandes se clasifican en:

- **Clientes regulados**

Son clientes sujetos al régimen de regulación de precios de energía y potencia. Su condición de ser usuario regulado se da puesto que el nivel de consumo de potencia es menor a 2500 kW o 0.2 MW. Asimismo, la regulación de precios al cual están supeditados las da OSINERGMIN a través de procedimientos de tarifas en barra.

Entre los clientes de la compañía se encuentra las municipalidades dentro de la concesión y Gobiernos regionales.

- **Clientes Libres**

Aquellos clientes no sujetos al régimen de regulación de precios de la energía y potencia consumida. Puesto que se le permite negociar el precio con la distribuidora o directamente con una compañía generadora. Se le denomina clientes libres dado la condición de que la demanda máxima anual supere los 2500 kW y aquellos menores o igual a 2500 kW pueden optar por elegir entre la condición de usuario regulado o usuario libre conforme a la normativa.

Los principales clientes calificados como clientes libres son

- Industries Marine, empresa dedica al sector de tecnología militar. Se ha contratado por un total de 5 MW de potencia máxima.
- Universidad Politécnica del Perú, empresa dedica al sector educación. Se renovó contrato de suministro por un total de 4.5 MW.
- Novacorp, compañía dedicada al sector automotriz. Se concretó el suministro por 3 MW de potencia máxima.

- Weylan Corporation, empresa dedicada al sector tecnológico. Se renovó el contrato de suministro por 5.2 MW.
- Consorcio Nuevo Horizonte, empresa referente al sector de salud, seguros y reaseguros. Se firmó un contrato por suministro de energía de 3.6 MW.

Por otro lado, la compañía presenta en la tabla 4 el número de desconexiones a clientes domiciliarios por falta según duración de la desconexión y régimen regulatorio.

La compañía realizó los siguientes cortes:

Número de clientes clasificados por el tiempo entre el corte y la fecha de pago:

Tabla 4

< 48 horas	280,323
Mayor a 48 horas y una semana	80,450
Mayor a una semana y un mes	85,092
Mayor a un mes y un año	66,098
> 1 año	-
Total	511,963

Tabla 4: Número de clientes clasificados por el tiempo entre el corte y fecha de pago. Elaboración Propia.

Número de clientes clasificados por el tiempo entre la fecha de pago y la reconexión:

Tabla 5

< 48 horas	450,389
Mayor a 48 horas y una semana	60,371
Mayor a una semana	1,203
Total	511,963

Tabla 5: Número de clientes clasificados por el tiempo entre la fecha de pago y la reconexión. Elaboración Propia.

Pérdidas de Energía

Las pérdidas de energía representan la diferencia entre el total de energía entregada a una compañía distribuidora o bien comprada y el total de la energía vendida. Las pérdidas son causadas por distintos factores que hacen de esta una particularidad en el sector. Estas pérdidas a su vez son clasificadas en técnicas y no técnicas o comerciales.

Al cierre del 2019 la compañía presenta pérdidas de energía total como se indica en el siguiente resumen:

Las pérdidas en el sistema de transmisión representan el 3.65% del total de energía adquirida que equivale a MWh 2,476,232 mayor respecto al periodo 2018 en donde las pérdidas representaron el 3.31%. Estas pérdidas se debieron principalmente por incrementos en transmisión de un punto a otro ocasionado por el efecto corona (consiste en la ionización del aire que rodea a los conductores de alta tensión).

Tabla 6

Conceptos (En MWh)	2019	2018
Energía adquirida a generadoras	2,476,232	2,136,054
Pérdida en Transmisión	90,435	70,698
% de Pérdida en Transmisión	3.65%	3.31%

Tabla 6: Pérdida de energía en Transmisión. Elaboración Propia.

Las pérdidas de energía en el sistema de distribución alcanzaron 9.15% mayor en 9.85% que lo registrado en el periodo 2018 (8.32%) debido principalmente a los siguientes factores.

- Consumo de usuarios no suscriptores
- Fraude o hurto
- Errores de medida
- Incorrecta clasificación tarifaria

Tabla 7

Conceptos (En MWh)	2019	2018
Energía entregada a la distribución	2,377,150	2,058,797
Pérdida en Distribución	217,245	171,387
% de Pérdida en Distribución	9.14%	8.32%
Pérdidas reconocidas en la tarifa	5.45%	5.08%

Tabla 7: Pérdida en distribución. Elaboración Propia.

En resumen, las pérdidas totales que la compañía registro durante el periodo 2019 en el sistema de transmisión y distribución son:

Tabla 8

Conceptos (En MWh)	2019	%	2018	%
Pérdida en Transmisión	90,435	3.65%	70,698	3.31%
Pérdida en Distribución	217,245	9.14%	171,387	8.32%
Pérdidas Totales	307,680	12.79%	242,085	11.63%

Tabla 8: Pérdidas totales de Peruvian de Peruvian Electricity Distribution Company. Elaboración Propia.

Como referencia de estas pérdidas que cada compañía distribuidora presenta por el tipo de servicio que realiza, el Ministerio de Energía y Minas (MEM) a través del ente regulador OSINERGMIN presenta anualmente el Balance de principales indicadores eléctricos, se tomó como referencia el último Anuario Estadístico de Electricidad (2018) para efectos de ver la razonabilidad del porcentaje de pérdidas que la compañía presenta. A continuación, el siguiente gráfico refleja los indicadores del sector eléctrico presentado por OSINERGMIN.

Tabla 9

	2018	2017
PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA A NIVEL NACIONAL (GWh)	54,893	52,700
POR ORIGEN		
Hidráulica (%)	56	55
Térmica (%)	42	40
Solar (%)	1	1
Eólica (%)	3	2
POR SISTEMAS		
SEIN (%)	95	95
Aislados (%)	5	5
POR SERVICIO		
Mercado Eléctrico (%)	95	65
Uso Propio (%)	5	4
VENTAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA A NIVEL NACIONAL (GWh)	45,868	44,223
POR MERCADO		
Regulado (%)	42	44
Libre (%)	58	56
POR SISTEMA		
SEIN (%)	99	99
Aislados (%)	1	1
NÚMERO DE CLIENTES	7,376,938	7,167,734
PÉRDIDAS EN DISTRIBUCIÓN (%)	8.40%	8.30%

Tabla 9: Balance y principales indicadores eléctricos 2018. Adaptado de “Anuario Estadístico de Electricidad”, por Ministerio de Energía y Minas, 2018. Elaboración Propia.

Las pérdidas de energía total de la compañía son de MWh 307,680 mayor en 27% a lo registrado en el periodo 2018 (MWh 242,085). La compañía estimó como pérdida técnica y no técnica según la siguiente tabla:

Tabla 10

Conceptos (En MWh)	2019	%	2018	%
Pérdidas Técnicas	221,113	71.86%	176,291	72.82%
Pérdidas No Técnicas	86,567	28.14%	65,794	27.18%
Pérdidas Totales	307,680	100.00%	242,085	100.00%

Tabla 10: Pérdidas técnicas y no técnicas de Peruvian Electricity Distribution Company. Elaboración Propia.

Ahora bien, a efectos de deducir el gasto por las pérdidas de energía producida en el proceso de transmisión y distribución, se tiene que cumplir los incisos y disposiciones que da la Ley del Impuesto a la Renta en relación a efectos de deducir tributariamente las pérdidas técnicas y las no técnicas. En el Capítulo III del presente trabajo se ha analizado y explicado en función a las bases técnicas y pronunciamientos del Tribunal Fiscal respecto al caso y la deducción de ello.

Pérdidas técnicas

Corresponden a las pérdidas de energía que se originan a consecuencia de un calentamiento natural de los conductores, equipos de transformación y protección, que transportan la electricidad y que por la ionización del aire alrededor de los aisladores se produce el efecto corona.

Para efectos del Impuesto a la Renta, las mermas de existencias son consideradas deducibles cuando se cumplan con los requisitos legales.

Al respecto, el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles para efectos de la determinación de la renta neta, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas.

Por su parte, el inciso c) del artículo 21°, del D.S. N° 122-94-EF, establece que “Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del Artículo 37° de la Ley, se entiende por:

- Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

- Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a las que estaban destinados.

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

De acuerdo a lo expuesto, se establece la obligación de la Compañía de contar con un informe técnico que sustente las mermas consignadas como gasto en un ejercicio gravable.

En base a jurisprudencia en la materia, se señala que el Informe Técnico de Mermas deberá de contener:

- La metodología utilizada para el cálculo de la merma.
- Información respecto a las pruebas efectuadas en los periodos seleccionados como muestra – resultados, fechas, entre otros.
- Porcentaje obtenido como merma de energía en el informe técnico deberá de guardar relación con el importe contabilizado por la Empresa y con los límites técnicos estipulados por OSINERGMIN.

A fin de reducir el riesgo de una acotación por parte de la Administración Tributaria, se considera necesario recopilar la documentación que sustenta las pruebas y muestras seleccionadas para el informe técnico, tal como la aplicación de cálculos matemáticos o estadísticos sobre las pruebas de campo realizadas, y que los porcentajes de merma indicados en el informe guarden relación con aquellos recogidos en el balance de energía mensual y los límites técnicos estipulados por OSINERGMIN.

Para efectos del Impuesto General a las Ventas a requerimiento de SUNAT, la Empresa acreditará la merma a la que se refiere el inciso a) de la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, mediante presentación del Informe Técnico emitido por la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas, no resultando dicho informe aplicable para fines del Impuesto a la Renta, conforme se ha señalado en el Informe N° 129-2005-SUNAT.

Pérdidas no técnicas o comerciales

Corresponden al resto de pérdidas de energía ocasionadas principalmente por hurtos de electricidad, errores técnicos y administrativos.

De acuerdo con el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, las pérdidas extraordinarias son deducibles en la parte que no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Asimismo, citamos las siguientes resoluciones que confirman lo mencionado en el párrafo precedente según la RTF 17950-1-2012.

Dada la particularidad del servicio de distribución de energía eléctrica existe gran dificultad para detectar las conexiones clandestinas y otros actos de hurto, así como a los presuntos autores del ilícito y la cantidad de energía sustraída en cada caso en particular; encontrándose acreditada la inutilidad de la acción; no se encuentra acreditado en autos que la totalidad de la pérdida no técnica o comercial de energía, corresponda a pérdidas por hurtos de energía y que, en la totalidad de los casos, el autor y lugar del ilícito, así como el importe exacto del hurto, no fueran identificables, y por tanto inútil el ejercicio de la acción judicial (RTF 17950-1-2012).

Cabe mencionar que la Administración Tributaria ha tomado el mismo criterio, pues a través de su Oficio N° 343-2003-SUNAT/2BOOOO, ha señalado que:

Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada son deducibles para la determinación de la renta neta; debiéndose entender como la causa de las referidas pérdidas a todo evento extraordinario, imprevisible e irresistible y no imputable al contribuyente que soporta dicho detrimento en su patrimonio.

Al analizar las pérdidas de energía, la compañía registra de acuerdo al Plan Contable General Empresarial (PCGE) el mismo que se encuentra alineado a las NIIF, y por el efecto de las pérdidas de energía estas se reflejan de acuerdo a las siguientes dinámicas:

El primer asiento registrado es por la compra de energía a las empresas generadoras, en este caso la compañía Peruvian Electricity Distribution Company registro el asiento de compra a uno de sus principales proveedores, Perú Power Corporation, lo cual en promedio representa el 40% del total de energía adquirida. Por la compra de la energía la compañía registro el siguiente asiento:

Expresado en miles de soles

CUENTAS	DEBE	HABER
60 Compras	118,000	
603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6032 Suministros		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema público de pensiones y de salud por pagar	21,240	
4011 Impuesto General a las Ventas		
42 Cuentas por pagar comerciales terceros		139,240
421 Facturas, boletas y comprobantes por pagar		
25 Materiales auxiliares, suministros y repuestos	118,000	
252 Suministros		
2523 Energía		
61 Variación de existencias		118,000
613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
Por la compra de energía y el destino de la compra realizada		

Luego de ello, la compañía genera el asiento de consumo de los suministros, es decir de la energía.

Expresado en miles de soles

CUENTAS	DEBE	HABER
61 Variación de existencias	102,907	
613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
9 Costo del servicio	102,907	
25 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		102,907
252 Suministros		

2523 Energía

79 Cargas imputables a cuentas de costo y gastos

102,907

792 Cargas imputables a cuentas de existencias

Por la transferencia del costo del servicio

Seguidamente luego de hacer la evaluación de las pérdidas de energía y la aceptabilidad de dichas pérdidas de acuerdo al porcentaje que presentó OSINERGMIN en su informe de pérdidas de energía y de acuerdo al lineamiento de la Ley de Concesiones Eléctricas y el artículo 37 sobre la deducibilidad de tales pérdidas, como mermas.

Análisis de la Norma Tributaria:

Las pérdidas técnicas, son denominadas como mermas dado que cumple con lo que señala el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta puesto que define a las mermas como “aquellas pérdidas físicas, en el volumen, peso o cantidad ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo”.

Las pérdidas técnicas son definidas como una pérdida ordinaria dado que son aquellas de carácter normal o habitual al cual las compañías suelen ocurrir para la generación de rentas.

Esto es un gasto deducible dado que guarda relación directa con la generación de renta para la compañía distribuidora. Como parte de las actividades de todo el sistema de distribución eléctrico esto tiene como característica básica e inherente las pérdidas de energía, por lo que la única manera que no se generen es que no se produzca lo que se traduce en no generar renta (Chavarría, 2017).

Cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción.

De acuerdo a lo expuesto, se establece la obligación de la Compañía de contar con un informe técnico que sustente las mermas consignadas como gasto en un ejercicio gravable.

En base a jurisprudencia en la materia, se señala que el Informe Técnico de Mermas deberá de contener:

- La metodología utilizada para el cálculo de la merma.
- Información respecto a las pruebas efectuadas en los periodos seleccionados como muestra – resultados, fechas, entre otros.
- Porcentaje obtenido como merma de energía en el informe técnico deberá de guardar relación con el importe contabilizado por la Empresa y con los límites técnicos estipulados por OSINERGMIN.

Mientras que las pérdidas no técnicas o comerciales son aquellas que se dieron por hurtos o conexiones clandestinas, entre otros, lo cual recibe un tratamiento tributario de pérdida extraordinario según el efecto de la LIR (2004) en su artículo 37°, inciso d).

Ahora bien, de acuerdo a la NIC 2: Inventarios las mermas deben estar contabilizadas como parte del costo de servicio dado que la norma indica:

El costo de adquisición comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición (párr.11)

Por lo que se traduce a que el costo de las mermas son parte del costo del activo o bien adquirido. La Compañía registro por esta transacción de la siguiente manera:

Expresado en miles de soles

CUENTAS	DEBE	HABER
69 Costo de ventas	15,093	
695 Gastos por desvalorización de inventarios al costo		
6956 Materiales, auxiliares, suministros y repuestos		
9 Costo del servicio		15,093

25 Materiales auxiliares, suministros y repuestos	15,093
252 Suministros	
2523 Energía	
79 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos	15,093
792 Cargas imputables a cuentas de existencias	
Por reconocimiento de la merma según informe técnico	

Por el reconocimiento del costo de servicio terminado.

CUENTAS	DEBE	HABER
21 Productos terminados	118,000	
215 Existencias de servicios terminados		
71 Variación de la producción almacenada		118,000
715 Variación de existencia de servicios		
Por el reconocimiento del costo del servicio terminado		

Asiento contable por la venta de energía a clientes domiciliarios:

CUENTAS	DEBE	HABER
12 Cuentas por cobrar comerciales a terceros	257,240	
121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
40 Tributos por pagar		39,240
4011 Impuesto general a las ventas		
70 Ventas		218,000
704 Prestación de servicios		

Por la venta de energía.

Finalmente se presenta el asiento contable por el reconocimiento del costo de la venta de energía vendida.

CUENTAS	DEBE	HABER
69 Costo de ventas	118,000	
693 Servicios terminados		
21 Productos terminados		118,000
215 Inventario de servicios terminados		
Por el costo de la energía vendida		

La compañía distribuidora presenta un cuadro resumen del balance de energía expresado en GWh y lo que ello representa en su moneda funcional (soles).

Tabla 11

Concepto	Unidad	2019	2018
Balance de Energía			
(+) Energía Adquirida a Generadoras	MWh	2,476,232	2,136,054
(+) Energía Producida	MWh	14,598	12,897
(-) Pérdidas en Transmisión	MWh	90,435	70,698
(-) Consumo Propio	MWh	23,245	19,456
Energía Disponible	MWh	2,377,150	2,058,797
(-) Pérdidas en Distribución	MWh	217,245	171,387
Energía Vendida	MWh	2,159,905	1,887,410
Estado de Resultados			
Venta de Energía	S/	545,000	480,420
Compra de Energía	S/	-295,000	-245,500
Ganancia Bruta	S/	250,000	234,920
Margen Bruto	S/	46%	49%

Tabla 11: Balance de energía de la compañía distribuidora. Elaboración Propia.

Por el registro y reconocimiento de las compras de energía a sus distintos tipos de clientes, además de ello incluyendo como parte del costo las pérdidas de energía producidas durante el periodo y la comercialización y prestación de servicio por el suministro de energía vendida. Sus estados financieros se presentan de la siguiente manera.

Figura 58

Peruvian Electricity Distribution Corporation

Estados de Situación financiero de 2019 y de 2018

<i>En miles de soles</i>	2019	2018	<i>En miles de soles</i>	2019	2018
ACTIVOS			PASIVO Y PATRIMONIO		
ACTIVO CORRIENTE			PASIVO CORRIENTE		
Efectivo y Equivalente de efectivo	34,987	28,900	Obligaciones Financieras	49,259	48,274
Cuentas por cobrar comerciales	82,320	80,520	Cuentas por Pagar Comerciales	30,560	29,949
Otras cuentas por cobrar, neto	14,060	12,040	Otras Cuentas por Pagar	20,980	15,987
Cuentas por cobrar a relacionadas	9,989	9,820	Cuentas por pagar relacionadas	9,340	9,201
Inventarios, neto	6,397	4,390	Otras Provisiones	35,140	35,201
Otros activos no financieros	5,870	4,910	TOTAL PASIVO CORRIENTE	145,279	138,612
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	153,623	140,580	PASIVO NO CORRIENTE		
ACTIVO NO CORRIENTE			Otras Cuentas por Pagar	9,003	10,972
Otras Cuentas por Cobrar	8,940	7,550	Cuentas por Pagar Comerciales	2,002	1,962
Propiedades, Planta y Equipo (Neto)	764,081	741,349	Pasivos por Impuestos a las G. Diferido	43,021	39,201
Activos Intangibles (Neto)	4,090	3,020	TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	54,026	52,135
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	777,111	751,919	TOTAL PASIVO	199,305	190,747
TOTAL ACTIVO	930,734	892,499	PATRIMONIO		
			Capital	593,075	581,214
			Reserva Legal	40,322	39,516
			Resultados Acumulados	98,032	81,023
			TOTAL PATRIMONIO	731,429	701,752
			TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	930,734	892,499
TOTAL ACTIVO	930,734	892,499			

Figura 58: Estado de Situación Financiera de Peruvian Electricity Distribution Company. Elaboración Propia.

Figura 59

Peruvian Electricity Distribution Corporation

Estado de resultados de 2019 y de 2018

<i>En miles de soles</i>	2019	2018
Ingresos por venta de energía y potencia	545,000	480,420
Costo del servicio de energía	(295,000)	(245,500)
Utilidad bruta	250,000	234,920
Gastos de administración	(35,500)	(31,950)
Gastos de venta	(28,200)	(25,380)
Otros ingresos y gastos	600	540
Utilidad de operación	186,900	178,130
Ingresos financieros	4,500	4,050
Gastos financieros	(3,400)	(3,060)
Diferencia en cambio, neta	(200)	(180)
Utilidad antes de impuesto a las ganancias	187,800	178,940
Impuesto a las ganancias	(63,851)	(52,787)
Utilidad neta del año	123,949	126,153

Figura 59: Estado de Resultados de Peruvian Electricity Distribution Company. Elaboración Propia.

Adicional a ello, se presenta los siguientes supuestos que conllevan a implementar la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias.

Revisión fiscal de la Autoridad Tributaria

La Autoridad Tributaria tiene la potestad de revisar y, de ser aplicable, corregir el impuesto a la renta calculado por la Compañía en los cuatro años posteriores al año de la presentación de la declaración de impuestos. La declaración jurada del Impuesto a la Renta del año 2015 al 2018 se encuentra en proceso de fiscalización.

Debido a las posibles interpretaciones que las autoridades tributarias puedan dar a las normas legales vigentes, no es posible determinar, a la fecha, si de las revisiones que se realicen resultarán o no pasivos para la Compañía, por lo que cualquier mayor impuesto o recargo que pudiera resultar de eventuales revisiones fiscales sería aplicado a los resultados del ejercicio en que éste se determine.

Con fecha 17 de Agosto de 2019, notificaron a la compañía mediante Resolución por parte de la Administración Tributaria, en reparar tributariamente el excedente al límite aceptado por OSINERGMIN de las pérdidas de energía debido a que no se puede cuantificar el importe que corresponde a las pérdidas no técnicas o comerciales excedentes producidas por hurtos, conexiones clandestinas, siendo que no se habría acreditado con pruebas fehacientes o documentación alguna que sustente judicialmente el hecho delictuoso o que resulte inútil ejercer la acción judicial.

A su vez la Administración citó como antecedentes la siguiente resolución del Tribunal Fiscal RTF N° 04194-3-2016 en donde indican que para el caso de las pérdidas, estas se pueden acreditar con informes técnicos que cumplan las condiciones dispuestas en las normas tributarias, mientras que las pérdidas no técnicas o comerciales, deben acreditarse con la prueba judicial del delito o que se demuestre que es inútil ejercer la citada acción, a través de los elementos de prueba aportados al procedimiento.

Análisis de la Incertidumbre: Deducibilidad del Gasto por Pérdidas de Energía

Las pérdidas técnicas, son denominadas como mermas dado que cumple con lo que señala el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Las pérdidas técnicas son definidas como una pérdida ordinaria dado que son aquellas de carácter normal o habitual al cual las compañías suelen ocurrir para la generación de rentas.

Mientras que las pérdidas no técnicas o comerciales son aquellas que se dieron por hurtos o conexiones clandestinas, entre otros, lo cual recibe un tratamiento tributario de pérdida extraordinario según el efecto de la Ley del Impuesto a la Renta (2004) en su artículo 37°, inciso d).

La normatividad tributaria señala lo siguiente:

Para aquellas pérdidas técnicas según el inciso c) del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por decreto supremo N° 122-94 EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuestas en el inciso f) del artículo 37° de la ley. Por ello cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o

por el organismo técnico competente, el que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Por otro lado, las pérdidas no técnicas y específicamente por consumos clandestinos o hurtos, no califican como mermas pues no se origina ni en la naturaleza del bien ni en su proceso productivo sino en la conducta de terceros (son consumos no registrados por conexiones no autorizadas, manipulación de los medidores por parte de los clientes, etc.) por lo que no corresponde considerarlos parte del costo. No obstante, se trata de pérdidas extraordinarias que califican como un gasto deducible conforme lo prevé el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que para las pérdidas extraordinarias deben acreditarse con la prueba judicial del delito o que es inútil ejercer la acción judicial a través de los elementos de prueba aportados al procedimiento.

Posiciones de entidades involucradas en revisión:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT desde ejercicios anteriores ha venido cuestionando estos gastos dado que en muchas de las compañías distribuidoras la estimación por estas pérdidas, más aún por aquellas pérdidas no técnicas o pérdidas extraordinarias son de importes significativos y lo que resulta de ser deducible es que se tenga que pagar menos impuesto a la renta, por su efecto neto en la utilidad antes de impuesto.

El Tribunal Fiscal, como máxima instancia y autónoma en el ejercicio de sus funciones de resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la administración y los contribuyentes, aplicando la ley y fijando criterios jurisprudenciales uniformes. Para estos casos en relación a las pérdidas de energía el Tribunal Fiscal ha tenido pronunciamientos mediante resoluciones tanto a favor y en contra en casos de aquellas compañías del sector eléctrico que tenían posiciones distintas a la Administración Tributaria.

En tanto en el Poder Judicial no se ha presentado casos en esta índole, por lo que ninguna compañía relacionada al sector incurrió a ello.

En los pronunciamientos del Tribunal Fiscal tanto a favor y contra en relación a este tipo de gastos, se resumirá los pronunciamientos analizados:

El primer caso resolutivo para revisar como antecedente corresponde a la Resolución del Tribunal Fiscal – RTF N° 17950-1-2012 por fiscalización realizada a EDELNOR S.A.A., al respecto la Administración Tributaria indica que:

Durante el procedimiento de fiscalización se constató que la recurrente cuantificó en el ejercicio 2016 pérdidas totales de energía por 435.79 GWh, las cuales se encontraban constituidas por las denominadas “pérdidas técnicas” por 327.58GWh, correspondientes a mermas de energía, las que se encontraban acreditadas tributariamente, y las llamadas “pérdidas no técnicas o comerciales” por 108.2 GWh, valorizadas en S/ 16 341 695,17 calculadas de la diferencia entre las pérdidas totales y las pérdidas técnicas, las mismas que son definidas por el contribuyente, agrega la SUNAT, como aquellas originadas principalmente por el hurto de energía, no encontrándose acreditadas tributariamente, al no haberse verificado el cumplimiento de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, dada la naturaleza del hecho se ha advertido que EDELNOR S.A.A. no inició ante el Poder Judicial proceso alguno con la finalidad de probar judicialmente los hechos delictuosos, situación que limita la posibilidad de deducir el gasto (Chavarria, 2017, p.60).

La SUNAT indicó de acuerdo a lo que describe la resolución N°17950-1-2012 que hubiese procedido la deducción en cuanto el contribuyente hubiera tenido la conducta diligente de denunciar el delito de hurto de energía y a través de la Policía Nacional realizar las investigaciones, para luego ser evaluadas al Ministerio Público para que luego de su evaluación formule la denuncia.

Finalmente el Tribunal Fiscal dio la razón a la Administración Tributaria señalando lo siguiente :

Que estando a lo expuesto, no se encuentra acreditado en autos que la totalidad de la pérdida no técnica o comercial de energía por 108.2 GWh ascenderá a S/ 16,341,695 corresponda a pérdidas por hurtos de energía y que en totalidad de los casos, el autor y lugar del ilícito, así como el importe exacto del hurto, no fueron identificables y por tanto es inútil el ejercicio de la acción judicial. En ese sentido al no encontrarse acreditado el total del importe considerado por la recurrente como pérdidas comerciales corresponde a pérdidas por hurtos de energía, corresponde confirmar la resolución de intendencia apelada (RTF N° 17950-1-2012).

Determinó las bases legales soportando su opinión y criterio recogidos sobre el tratamiento tributario de las pérdidas no técnicas citando a otras resoluciones como: las RTF's 0915-5-2004, 1930-5-2010, 05643-5-2006, 07474-4-2005, 06597-5-2005 y 05349-3-2005.

Otro caso corresponde a una Resolución del Tribunal Fiscal N° 04190-3-2016 por fiscalización realizada a una compañía distribuidora en Ucayali, al respecto se desglosa que:

La administración tributaria reparo los gastos por pérdidas de energía tanto técnicas (mermas) como no técnicas (hurtos, conexiones clandestinas) de S/ 1,902,799 y S/ 415,416, respectivamente (RTF 04194-3-2016).

Finalmente, el Tribunal Fiscal concluyó en su resolución lo siguiente:

Que en consecuencia, no se ha acreditado en autos la totalidad de la pérdida no técnica o comercial que corresponda a hurtos de energía y que el autor y el lugar no fueron identificados en la totalidad de los caso, y que por lo tanto fuera inútil el ejercicio de la acción judicial, en ese sentido al no encontrarse acreditado en autos que el total del importe considerado por la recurrente como pérdidas, por lo tanto corresponde mantener dicho reparo y confirmar la apelada en tal extremo (RTF 04194-3-2016).

Asimismo, el tribunal señala:

En el caso de distribución de energía eléctrica puede existir dificultad para detectar conexiones clandestinas y otros actos de hurtos, así como a los autores del ilícito y la cantidad de energía sustraída en cada caso en particular, lo que podría acreditar la inutilidad de la acción, conforme el criterio contenido en Resoluciones del Tribunal Fiscal como las N° 07474-4-2005, 05349-3-2005 Y 5643-5-2006, así como la N° 04807-2-2012, al respecto cabe precisar que dichas resoluciones no son aplicables al presente caso, pues tal como se ha señalado anteriormente la recurrente contaba con un apadrinamiento de usuarios clandestinos o identificado clientes que manipularían el medidor, no habiéndose acreditado que se hubiera probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acreditara que, razonablemente no le era posible detectar conexiones clandestinas y otros actos de hurto.

Por el caso de mermas por pérdida técnica, la RTF señala: el informe técnico presentado por la recurrente no sustenta las mermas de la recurrente ni desvirtúa la diferencia determinada por la Administración, por lo que el reparo, en este extremo, se encuentra arreglado a ley (RTF 04194-3-2016).

Un tercer caso sobre las pérdidas técnicas corresponde a un reparo por la Administración Tributaria relacionado a la resolución del Tribunal Fiscal N° 04376-11-2018, en donde se da el siguiente suceso:

Del expediente 14304-2009 se da la RTF N° 04376-11-2018 correspondiente a una compañía eléctrica en la región de la Libertad, teniendo como asunto Impuesto a la Renta:

Según Resolución N° 062-003-0001885 se aprecia que la administración, al amparo del inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de la norma reglamentaria, reparó el monto deducido por la recurrente como parte del costo de servicio que presta ascendente a S/ 2,278,259 toda vez que dicho importe corresponde a pérdidas de energía eléctrica calificadas como merma, respecto de las cuales se advierte que no se encuentran debidamente sustentadas, dado que la administración con la que se pretende sustentar el gasto no contiene la metodología empleada, ni las pruebas realizadas (04376-11-2018).

En tanto según la RTF se dieron los siguientes acontecimientos:

La SUNAT a efectos de fiscalizar las mermas y la determinación de ella de acuerdo a lo que exige la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó un análisis detallado del costo de producción, costo de productos en proceso y costos de ventas, según corresponda el registro de inventario, contabilidad de costos, así como sustento documentario de las mermas consideradas como gasto deducible.

La compañía presentó un balance de energía, en donde muestra mensualmente la energía comprada y producida, energía vendida y consumida, y la energía pérdida por merma de transmisión y distribución. Luego de ello, la SUNAT indica que su informe no acredita la pérdida por merma por no reunir las características del inciso c) del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, respecto a la competencia del experto quien preparó el informe técnico, señala que el profesional es Ingeniero Industrial y de sistemas y no ingeniero electricista, que sería el profesional especialista según el Colegio de Ingenieros, más aún que no emitió comprobante de pagos por sus servicios. Finalmente, SUNAT mantiene su posición dado que la verificación de archivos exhibidos en el informe de mermas no contiene la metodología empleada y las pruebas realizadas según el inciso c) del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta 04376-11-2018).

Al término de las bases teóricas mencionadas y los antecedentes descritos el Tribunal Fiscal concluye que:

De la revisión de la documentación antes referida no se aprecia que el profesional hubiera dejado constancia de como válido la información que se

utilizó para establecer los porcentajes para determinar las pérdidas, ni las pruebas realizadas para acreditar que las pérdidas de energía fueron producidas por causas inherentes a su naturaleza, ni se describen las pruebas realizadas para la determinación de las mermas.

Que, en tal sentido, el informe antes referido no presenta metodología ni acredita con pruebas realizadas el motivo de la pérdida de energía, no cumpliendo lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentre arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo (04376-11-2018).

Consecuentemente a lo analizado, el Tribunal Fiscal también ha dado una posición distinta a las descritas en las resoluciones fiscales revisadas sobre pérdida de energía producidas en una compañía distribuidora del sector eléctrico.

Un caso en particular que guarda relación por el tipo de operación corresponde a una resolución a una Empresa Distribuidora de Agua Potable, el Tribunal dio un fallo en un caso de pérdida extraordinaria por consumo clandestino de agua de la Empresa Distribuidora, es la resolución RTF N°1930-5-2010 en donde señala lo siguiente:

Resulta evidente que se encuentra con las mismas dificultades para detectar las conexiones clandestinas y a los agentes infractores, por que concluye que resultaría inútil ejercitar la acción judicial y se proceda a aceptar la deducción de las pérdidas de agua por consumos clandestinos, las cuales representan el 15% del total producido, dejándose sin efecto el reparo efectuado por el ente fiscalizador (RTF N°1930-5-2010).

De esta resolución podemos indicar que el Tribunal fiscal no se basó explícita y rígidamente en lo que menciona la Ley del Impuesto a la Renta, sino vio los elementos el cual la compañía distribuidora presente a efectos de sustentar el gasto por pérdidas extraordinarias, sin probar la acción judicial por cada punto de conexión clandestina, sino demostrando mediante cálculos, metodologías, informes independientes e informes emitidos por entidades estatales.

Así mismo, la RTF en mención no fue la única emitido por el Tribunal Fiscal, también emitió RTF's N° 06597-5-2005, 05349-3-2005 y 07474-4-2005. Al respecto en la tesis de Chavarría (2017) hace mención de ello al señalar que:

La prestación del servicio público de agua potable, con las cuales queda demostrado que para el Tribunal Fiscal existen otros documentos y pruebas que puedan acreditar tributariamente que es inútil ejercer acción judicial por delitos

cometidos contra contribuyente. Reemplazan la exigencia del parte policial o la resolución de archivamiento provisional o definitivo emitido por el Ministerio Público.

De esto concluimos que el Tribunal Fiscal tiene posiciones o criterios distintos al momento de analizar un caso de una empresa distribuidoras de agua potable y una empresa distribuidora del sector eléctrico a pesar de que presentan características similares dado que distribuyen el servicio mediante una red, tienen muchos clientes en una determinada localidad el cual la red está expuesta a cualquier tipo de ilegalidad de los usuarios.

A continuación, se presenta un análisis de la normatividad tributaria respecto a la CINIIF 23, los factores y variables necesarios a considerar por cada tipo de pérdida.

Figura 60

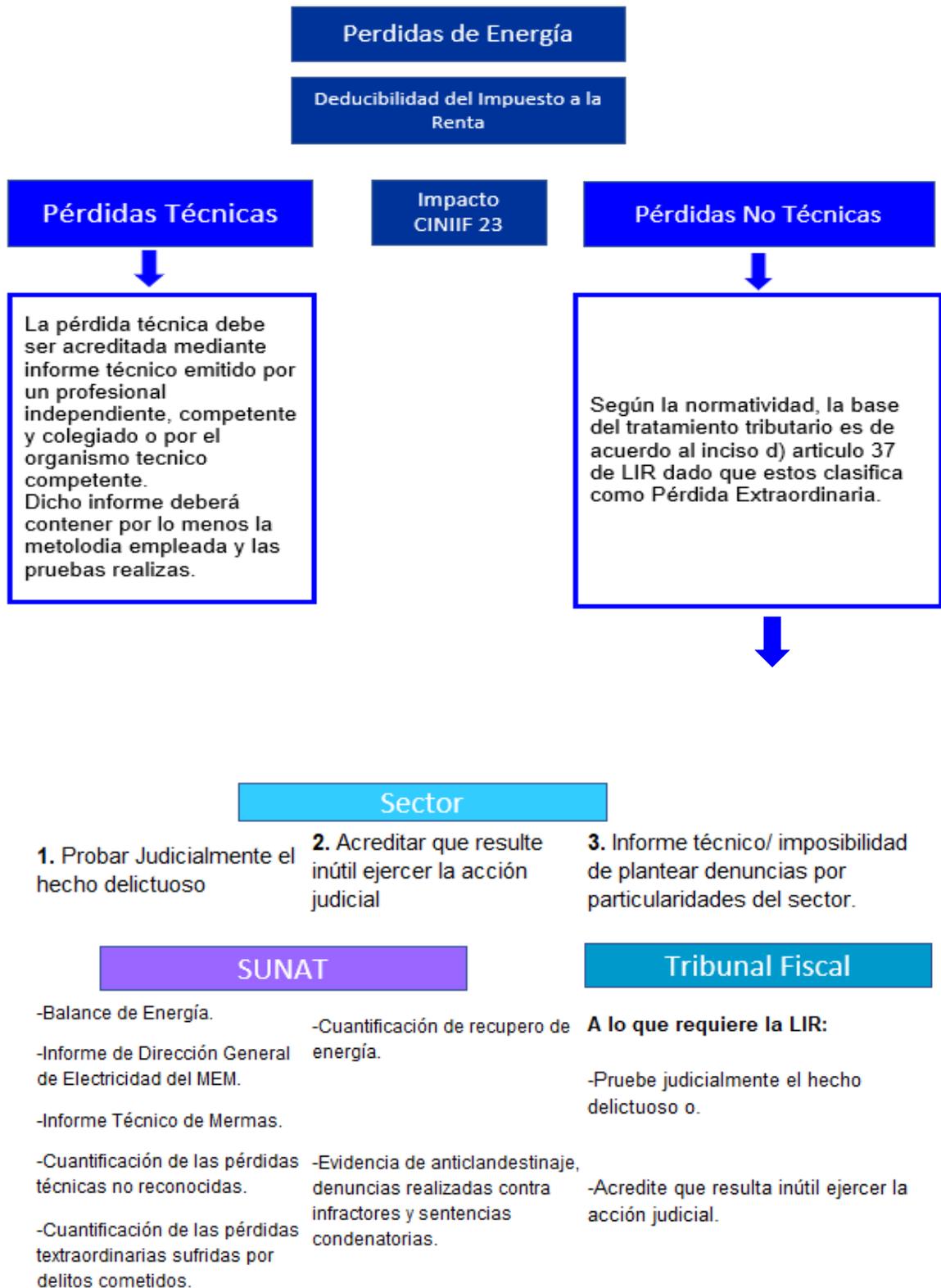


Figura 60: Análisis de las Pérdidas de energías técnicas y no técnicas y el impacto de la CINIIF 23. Elaboración Propia.

Según el análisis de las pérdidas de energía, el impacto de la CINIIF 23 se da en aquellas pérdidas no técnicas o comerciales debido a que es controversial o hay distintas posiciones de criterio a lo que menciona las normas tributarias.

Por ello la compañía realizó la evaluación de la CINIIF 23 mediante una firma auditora a efectos de verificar el impacto de la norma por sus procesos operativos siguiendo los pasos respectivos:

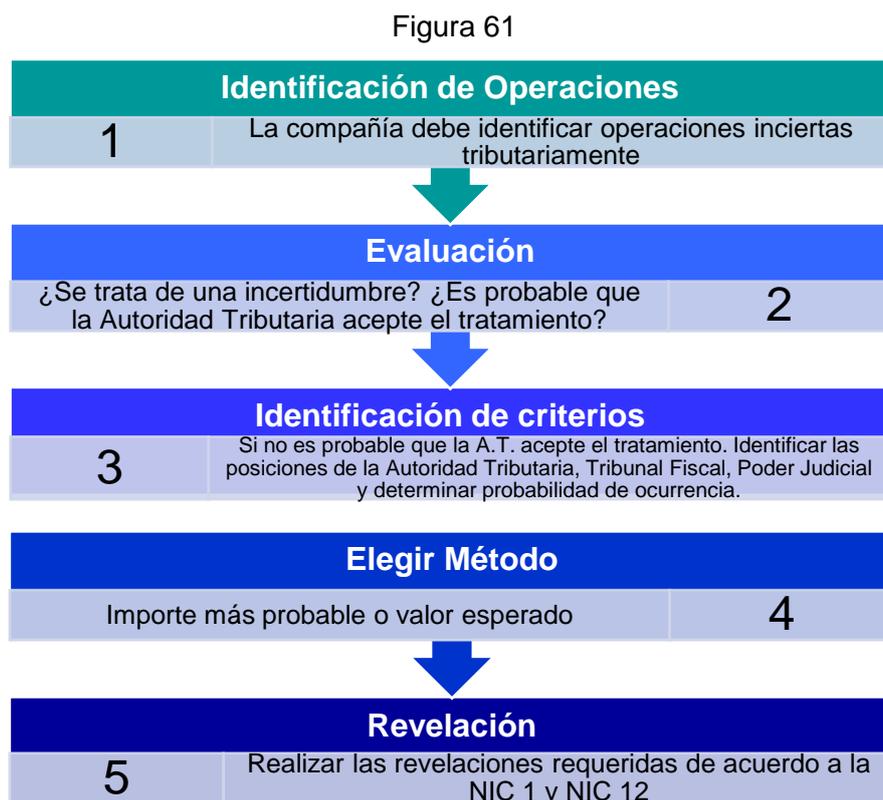


Figura 61: Guía de Pasos a Seguir para implementación de CINIIF 23. Elaboración Propia.

La compañía identificó que por aquella pérdida no técnica registrada en el periodo 2018 presenta una incertidumbre de deducibilidad dado que la Administración Tributaria observó el gasto del excedente de pérdida no aceptado por OSINERGMIN debido al sustento proporcionado.

Es así, que el importe en MWh por la pérdida no técnica en incertidumbre tributaria es de (MWh 42,766) lo que representa monetariamente S/ 2,865,322.

Así mismo, por las pérdidas no técnicas del periodo 2019, la compañía determinó que la Autoridad Tributaria reconocería la deducción hasta el límite del porcentaje aceptado

por OSINERGMIN, mientras que el excedente (MWh 51,940) es un gasto de S/ 1,041,916 en incertidumbre tributaria.

Tabla 12

Concepto	Unidad	2018	2019
Pérdidas No Técnicas	MWh	65,794	86,567
Pérdidas reconocidas por OSINERGMIN	MWh	23,028	34,627
Pérdida no reconocida por Administración Tributaria (SUNAT)	MWh	42,766	51,940
Base Imponible	S/	2,865,322	3,531,920
Impuesto a las Ganancias	S/	845,270	1,041,916

Tabla 12: Pérdidas de Energía no reconocidas por la Administración Tributaria. Elaboración Propia.

De acuerdo a los criterios analizados, es decir a las posiciones de la Administración Tributaria (SUNAT), Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. El reconocimiento de la deducción del gasto hasta el límite aceptado por el órgano regulador OSINERGMIN es probable que la Autoridad Tributaria acepte el gasto. Sin embargo, según la evaluación adoptada por la compañía respecto a que la Autoridad tributaria acepte el gasto por el excedente de pérdidas de energía no técnicas, como se muestra en la tabla 12 es incierto, debido a que sobrepasa el porcentaje estándar de pérdidas no técnicas y por el cual la compañía no tiene un sustento ni fundamento exacto para probar estos cálculos, además de probar la acción judicial de ello o probar que es inútil ejercer la acción judicial.

La compañía determinó el porcentaje de aceptación del gasto de acuerdo a escenarios similares y/o antecedentes pasados con las posiciones de los órganos fiscalizadores de la siguiente manera:

Tabla 13

Escenario			
Escenario Hipotético	Escenario	Soles	%
	Aceptación de gasto deducible de:	6,397,242	18%
	Aceptación de gasto deducible de:	0	82%

Tabla 13: Escenario Hipotético de aceptación de gasto deducible. Elaboración Propia.

Por ello, se concluye que el mejor método para estimar mejor la provisión es Valor más probable, es decir aquel método que estima un único importe más probable en un rango de resultados posibles, usado cuando los posibles resultados son duales o se concentran en un valor.

Tabla 14

Método apropiado:	Valor más probable
Resultado (Contingencia)	S/ 6,397,242

Tabla 14: Elección de Metodología de estimación, Valor más probable. Elaboración Propia.

Antes de presentar el efecto, sin el efecto esperado de la CINIIF 23, la compañía presentaría en su determinación del Impuesto a la Renta corriente del periodo 2019 con la contabilización del excedente de la pérdida de energía del año 2019 como un gasto deducible a efectos de disminuir el impuesto a la renta a pagar a la Administración Tributaria.

Tabla 15

Conceptos	S/
Gasto Deducible (Pérdida de Energía)	3,531,920
Adición en DJ	0
Impuesto a la Renta (29.5%)	-

Tabla 15: Gasto por pérdida de energía. Elaboración Propia.

Tabla 16

Utilidad antes de impuesto a las ganancias	187,800	100.0%
Gasto Impuesto a las Ganancias	55,401	29.5%
Adiciones	8,450	4.5%
Impuesto a las ganancias	63,851	34.0%

Tabla 16: Determinación de Impuesto a las ganancias sin aplicar CINIIF 23. Elaboración Propia.

Finalmente se presenta el efecto financiero y tributario por el impacto de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias en la compañía Peruvian Electricity Distribution Corporation. Se presenta el efecto contable y tributario de la norma, después de hacer la evaluación de esta operación incierta y al tener conocimiento de la incertidumbre, registrando el gasto del excedente por pérdida de energía no técnica del año 2019 como adición a efectos de impuesto a la renta como consecuencia del método utilizado que mejor ha estimado y reflejado la incertidumbre.

Tabla 17

Conceptos	S/
Gasto Deducible	-
Adición en DJ (Pérdida de Energía)	3,531,920
Impuesto a la Renta (29.5%)	1,041,916

Tabla 17: Adición de gasto en determinación del Impuesto a la Renta por impacto de CINIIF 23. Elaboración Propia.

El excedente de la pérdida de energía no técnica no reconocida por OSINERGMIN que asciende a S/ 3,531,920 del periodo 2019 genera una adición en la determinación de impuesto a la renta corriente, por lo que si en un determinado momento se dedujo el impuesto a la renta por tal gasto, el impacto de la norma hace reflejar un mayor impuesto a pagar producto de la adición.

El asiento por el efecto de la norma es un gasto de impuesto a la renta por la contabilización de la incertidumbre del periodo 2019 (en miles de S/ 1,042) y el efecto del gasto en incertidumbre de periodos anteriores (2018) contabilizado en resultados acumulados (en miles de S/ 845) contra una provisión de impuesto a la renta con efecto en el estado de situación financiera (expresado en miles de S/ 1,887).

CUENTAS	DEBE	HABER
Gasto Impuesto a la Renta	1,042	
Resultados acumulados	845	
Provisión Impuesto a la renta		1,887
Por el efecto CINIIF 23 por la pérdida de energía.		

La CINIIF 23 permite la aplicación anticipada, por lo que al adoptar la norma y contabilizar el efecto, se decide registrar retrospectivamente con efecto en el patrimonio neto en la fecha de adopción inicial (periodo 2019), sin reexpresar los saldos comparativos, es decir los saldos del periodo 2018.

Tabla 18

Utilidad antes de impuesto a las ganancias	187,800	100.0%
Impuesto a las ganancias	55,401	29.5%
Adiciones	8,450	4.5%
Ajuste CINIIF 23	1,042	1.0%
Impuesto a las ganancias	64,893	35.0%

Tabla 18: Determinación de Impuesto a las ganancias con aplicación de CINIIF 23. Elaboración Propia.

Finalmente se realizará un comparativo de los estados financieros sin la aplicación de la CINIIF 23 y con el impacto de esta, con los ajustes y movimientos correspondientes según el caso práctico.

Figura 62

Peruvian Electricity Distribution Corporation

Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2019

En miles	2019	CINIIF 23 2019	En miles	2019	CINIIF 23 2019
ACTIVOS			PASIVO Y PATRIMONIO		
ACTIVO CORRIENTE			PASIVO CORRIENTE		
Efectivo y Equivalente de efectivo	34,987	34,987	Obligaciones Financieras	49,259	49,259
Cuentas por cobrar comerciales	82,320	82,320	Cuentas por Pagar Comerciales	30,560	30,560
Otras cuentas por cobrar, neto	14,060	14,060	Otras Cuentas por Pagar	20,980	22,867
Cuentas por cobrar a relacionadas	9,989	9,989	Cuentas por pagar relacionadas	9,340	9,340
Inventarios, neto	6,397	6,397	Otras Provisiones	35,140	35,140
Otros activos no financieros	5,870	5,870	TOTAL PASIVO CORRIENTE	145,279	147,166
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	153,623	153,623	PASIVO NO CORRIENTE		
ACTIVO NO CORRIENTE			Otras Cuentas por Pagar	9,003	9,003
Otras Cuentas por Cobrar	8,940	8,940	Cuentas por Pagar Comerciales	2,002	2,002
Propiedades, Planta y Equipo (Neto)	764,081	764,081	Pasivos por Impuestos a las Ganancias Diferido	43,021	43,021
Activos Intangibles (Neto)	4,090	4,090	TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	54,026	54,026
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	777,111	777,111	TOTAL PASIVO	199,305	201,192
TOTAL ACTIVO	930,734	930,734	PATRIMONIO		
			Capital	593,075	593,075
			Reserva Legal	40,322	40,322
			Resultados Acumulados	98,032	96,145
			TOTAL PATRIMONIO	731,429	729,542
			TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	930,734	930,734
TOTAL ACTIVO	930,734	930,734			

Figura 62: Estado de Situación Financiera de Peruvian Electricity Distribution Corporation. Elaboración Propia.

Figura 63

Peruvian Electricity Distribución Corporation

Estado de resultados al 31 de diciembre de 2019

<i>En miles de soles</i>	2019	CINIIF 23 2019
Ingresos por venta de energía y potencia	545,000	545,000
Costo del servicio de energía	(295,000)	(295,000)
Utilidad bruta	250,000	250,000
Gastos de administración	-35,500	(35,500)
Gastos de venta	(28,200)	(28,200)
Otros ingresos y gastos	600	600
Utilidad de operación	186,900	186,900
Ingresos financieros	4,500	4,500
Gastos financieros	(3,400)	(3,400)
Diferencia en cambio, neta	(200)	(200)
Utilidad Antes de Impuesto a las ganancias	187,800	187,800
Impuesto a las ganancias	(63,851)	(64,893)
Utilidad neta del año	123,949	122,907

Figura 63: Estado de Resultados de Peruvian Electricity Distribucion Corporation. Elaboración Propia.

Tal como se comentaron los efectos por cada rubro con el impacto de la norma y haciendo un comparativo sin el impacto, se puede evidenciar que los efectos se observan en el Estado de Situación Financiera, en el rubro de Otras Cuentas por Pagar dado que es una cuenta por pagar a la Administración Tributaria y la contrapartida en los Resultados acumulados. La Compañía uso el enfoque retrospectivo modificado, por el cual, de acuerdo a la evaluación efectuada, el impacto total en miles de S/ 1,887 que incluye los ajustes del gasto de Impuesto a la Renta del periodo 2019 y el efecto del año 2018 afecto en los resultados acumulados con abono a otras cuentas por pagar.

Asimismo, en el Estado de Resultados del periodo, el efecto se aprecia en la determinación del Impuesto a la Renta y consecuentemente en la Utilidad Neta.

Finalmente, para reflejar el impacto financiero según los comparativos que incluye el efecto de la CINIIF 23, a continuación se presenta las ratios financieras al 31 de diciembre de 2019.

Ratios Financieros con impacto de CINIIF 23

Figura 64

				2019		CINIIF 23 2019
ROA	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Activo Total}}$	$\frac{123,949}{930,734}$	=	13.32%	$\frac{122,907}{930,734}$ = 13.21%
ROE	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total Patrimonio}}$	$\frac{123,949}{731,429}$	=	16.95%	$\frac{122,907}{729,542}$ = 16.85%
Margen Neto	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas Totales}}$	$\frac{123,949}{545,000}$	=	22.74%	$\frac{122,907}{545,000}$ = 22.55%
Razón Corriente	=	$\frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$	$\frac{153,623}{145,279}$	=	1.06	$\frac{153,623}{147,166}$ = 1.04
Capital de Trabajo	=	$\text{Activo Corriente} - \text{Pasivo Corriente}$	153623 - 145,279	=	8,344	153623 - 147,166 = 6,457

Figura 64: Ratios Financieros de Peruvian Electricity Distribucion Corporation. Elaboración Propia

Según los ratios, se evidencia que antes de la aplicación de la CINIIF 23 se tenía mayores índices en rentabilidad, tanto sobre el total de activos (ROA), así como la rentabilidad sobre recursos propios (ROE), en el margen neto, entre otros. Con la implementación de la CINIIF 23 estos indicadores decaen levemente según el importe que fue evaluado como incierto tributariamente, dado que afecta negativamente a la utilidad neta y genera una obligación adicional a pagar con la Administración Tributaria. Dicho esto, el análisis a profundidad se verá analizado en el siguiente capítulo.

Capítulo V Análisis de resultados

5.1 Aplicación de resultados

5.1.1 Resultado del estudio cualitativo

Después de realizar las entrevistas en profundidad a los expertos en el tema de investigación, se analiza cada una de las preguntadas realizadas a las siguientes personas, Juan Jose Córdova Valenzuela – Socio de Auditoría, Edgar Giovanni Vera Guerrero – Director de Tax and Legal y Freddy Richard LLaque Sánchez – Gerente de Impuestos.

1. **Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.**

Análisis: La situación actual del sector eléctrico peruano es que se encuentra en un comportamiento bastante dinámico, más aún por las inversiones y adquisiciones por parte de grupos internacionales a las compañías del sector peruano. Cabe resaltar que actualmente el sector se encuentra sobreofertado debido al abastecimiento y capacidad producida por recursos hidrológicos y de gas en las compañías generadoras, lo que provoca mayor oferta que demanda, esto fue descrito por Juan José Córdova, socio de auditoría de KPMG en Perú, con amplia experiencia en el sector energético e industrial. En los últimos años la producción de electricidad ha aumentado debido al creciente número de habitantes en distintas zonas del país, así mismo, la participación de las compañías transmisoras y distribuidoras ha sido vital para esta diversificación, que de cierto modo, también está relacionado a las regulaciones por parte de las entidades supervisoras quienes han impulsado la reducción de la pobreza energética y de mayor acceso a la población. Sin embargo, hay ciertas regulaciones que se deben mejorar en concordancia a las nuevas formas de generación energética que permita promover las inversiones en el sector y contribuya al alcance de la población más aledaña o rural del país.

Según las investigaciones realizadas en el presente trabajo, se infiere de que la sobre oferta se debe principalmente a la inversión privada y pública en compañías generadoras. Sin embargo, debido a muchos factores, aún no se ha podido llegar a suministrar energía a todas las zonas rurales del país.

2. ¿Cómo visualiza al sector eléctrico peruano a largo plazo, cree que las compañías de energías renovables aumentarán su posicionamiento en el mercado?

Análisis: Los resultados económicos y macroeconómicos del sector reflejan los índices e indicadores positivos para el sector eléctrico peruano. A largo plazo, el principal desafío del sector será la implementación de modernas infraestructuras para mejorar la eficiencia en el Sistema Eléctrico Interconectado Nacional que permitan la creación de proyectos de gran envergadura nacional o regional pero como bien se analiza en la pregunta 1, es necesario una revisión del funcionamiento del marco regulatorio. Ahora bien, la inversión en otros sectores relacionados al suministro de energía alienta a que haya dinamismo en el sector. Según comenta Edgar Vera, director de Tax and Legal de KPMG en Perú, los nuevos proyectos de minería reflejan el interés de inversionistas, lo cual conllevará a que el sector se siga desarrollando especialmente en aspectos tecnológicos, implementando recursos y metodologías utilizados en otras partes del mundo. Cabe resaltar que el sector de energía es uno de los más importantes a nivel país trabajando de la mano con la minería. Ya que se esperaría que el sector minero continúe con su crecimiento y como consecuencia el eléctrico siga la misma línea.

Por otro lado, en relación a las energías renovables (RER) en el Perú ya hay inicios de inversión en RER, por parte de las compañías privadas del sector, pero también es importante que el Gobierno cree incentivos debido a los altos costos que estas inversiones generan, tal como lo señala Juan José Córdova.

Como también, es importante señalar la coyuntura en la que se encuentra el país respecto al Estado de Emergencia decretado por el gobierno que provoca una recesión económica en el periodo 2020, como consecuencia del COVID 19, y el impacto de ello, ya sea directa o indirectamente en las operaciones financieras, tributarias y en las inversiones que se pueda realizar en el sector a corto, mediano y largo plazo.

3. ¿Cuál es su opinión en términos generales de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias? Implicancias y repercusión en las compañías del sector. ¿Qué ventajas y desventajas puede apreciar de su aplicación en las compañías peruanas?

Análisis: La CINIIF 23 es una norma de interpretación que da lineamientos de cómo actuar frente a las posiciones tributarias inciertas a efectos del impuesto a la renta. Según señala Juan José Córdova, la norma da consideraciones para la evaluación de posibles contingencias que derivan en la determinación del Impuesto a la Renta. En concordancia con lo mencionado, Edgar Vera señala que la nueva norma es un cambio importante ya que no existía como tratar la incertidumbre y lo que se hacía es aplicar la NIC 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, lo cual da el tratamiento de las posibles contingencias en las actividades de un negocio y más aún que muchas de estas contingencias dependían de criterios de abogados, pero con la nueva norma va más allá de la opinión del supuesto experto, sino en base a lo sucedido y a los pronunciamientos que existieron de casos similares y como es que esto concluye para determinar una provisión en base a los métodos que dice la norma.

Según lo expuesto por los entrevistados, se puede concluir que la CINIIF 23 implica una nueva dinámica en la determinación de las provisiones, ya que hasta la fecha se han venido siguiendo los lineamientos de otras normas, como la NIC 37. Sin embargo, la CINIIF 23, implica un mayor detalle para determinar los montos a provisionar, lo que muy probablemente le dé a la Administración Tributaria un punto de partida para revisiones y requerimientos de auditoría, como por ejemplo, hacer requerimientos de planeamientos tributarios a las compañías. En ese sentido y en línea con las normativas propias de la Administración Tributaria del país, mediante el Decreto Legislativo N° 1422 brinda a la SUNAT los elementos necesarios para la aplicación de la Norma Antielusiva General - NAG sobre actos elusivos con el fin de fiscalizar operaciones y planeamientos tributarios.

4. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación? y ¿Por qué?

Análisis: Para los autores del presente trabajo, si existe transacciones cuyo tratamiento tributario es incierto debido a que hay lineamientos en la norma o la Ley del Impuesto a la Renta que contienen considerandos muy generales y en algunos casos no tan específicos respecto a que pasos debe seguir puntualmente la compañía para

que estos no sean supeditados a ser reparados tributariamente por la SUNAT. Cada sector presenta particularidades propias debido a la naturaleza del negocio o factores relacionados que conlleve a situaciones de decisión financiera pero que legal o tributariamente no sean tan claros del tratamiento a seguir. Lo descrito concuerda con Edgar Vera quien señala que hay regulaciones peruanas que no establecen algún procedimiento paso a paso, en vez de ello fijan reglas generales, entonces en el día a día uno va encontrando situaciones donde debe utilizar mucho criterio y escepticismo, por lo cual, para los profesionales de la Administración Tributaria manejan criterios que no siempre va a encajar a los criterios de la empresa. Del mismo modo Juan José Córdova añade que las normas no recogen todas las implicaciones que puedan suceder en la operatividad de una empresa, por lo que siempre se pueden dar tratamientos alternativos u opciones contables que no necesariamente están alineadas con las normas tributarias.

Sin embargo, Richard LLaque considera que no existen tratamientos contables inciertos dado que en el mundo tributario siempre cualquier aplicación es por un tema de opción, debido a que la Administración Tributaria, otorga la información necesaria para que las empresas puedan tomar decisiones informadas. Lo que lleva a que haya diferencias entre las empresas y la Administración Tributaria, es que ambos persiguen objetivos distintos. Las empresas buscan ahorros tributarios y por ende estructuran operaciones que llegan a generar contingencias o situaciones tributarias inciertas y que estos pueden estar enmarcados dentro del alcance de la Norma Anti Elusiva General.

Finalmente es cierto que una compañía busca ahorros tributarios dado que finalmente el impuesto tributario es un gasto más para el contribuyente por lo que a veces sus tratamientos contables pueden generar suspicacias por la Administración Tributaria.

En el sector eléctrico las posiciones tributarias inciertas más representativas son las pérdidas de energía y la depreciación de los activos fijos, entre otros. En el caso de las pérdidas, aunque existan regulaciones sobre las mermas, y las pérdidas técnicas y no técnicas, de igual manera se llega a un cuestionamiento si es que este monto se encuentra determinado de manera correcta o no. Adicional a esto, la Administración Tributaria pone en juicio la fehaciencia de los cálculos, por lo que se tiene que demostrar que el monto al que se ha llegado ha sido el correcto. En el caso de la depreciación, existen beneficios tributarios para las empresas eléctricas por la aplicación de depreciaciones aceleradas, pero se entra a un cuestionamiento sobre los activos a los que les corresponden las tasas de depreciación acelerada, según comenta Edgar Vera.

5. De acuerdo con su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades peruanas?

Análisis: Para muchas compañías ha sido indiferente la aplicación de esta norma, dado que para algunas de ellas no les afecta o impacta la CINIIF 23. Otras no le han dado mayor relevancia a ello, porque consideran que sus posibles casos ya han sido evaluados. Tal como señalan Juan José Córdova y Richard LLaque, en muchos casos, diferentes compañías recién han evaluado el efecto de la norma debido a la presentación de sus estados financieros según NIIF, otras en parte se deben a que no quieren hacer público que cuentan con contingencias y mostrar cuales son, para que la SUNAT no proceda con una auditoría de estos puntos. De igual forma, también concuerda con la respuesta de Edgar Vera, quien describe que las compañías han tomado importancia un poco tarde sobre la CINIIF 23 y debido a requerimientos de evaluación de la norma por parte de las auditoras externas.

Según lo expuesto en el párrafo anterior, las empresas en el Perú no le han dado mayor importancia a la aplicación de la CINIIF 23, ya sea por desconocimiento de la misma, o debido a que recién se ha tomado conciencia sobre esta, al cerrar el periodo 2019, o debido a auditorías externas. Esto trae como consecuencia que los tiempos de presentación sean más ajustados, y que posiblemente no se brinde todo el detalle necesario.

Cabe resaltar que las empresas del sector eléctrico tanto privados y estatales que pertenecen a un grupo o matriz económica que consolidan sus operaciones financieras. Según los expertos, dichos grupos económicos han adoptado la implementación de la CINIIF 23 por requerimientos propios y de sus auditorías externas, lo cual estos grupos han tomado una posición uniforme respecto a sus posibles operaciones inciertas tributariamente, resultando beneficioso y conveniente a efectos de mantener una misma posición en cada una de las compañías a la hora de que este impacto sea revisado por las autoridades fiscales.

6. ¿Cuál cree que es el efecto de la nueva metodología de medición de la provisión según la CINIIF 23? Valor esperado o importe más probable.

Análisis: Edgar considera que en muchos casos se ha venido utilizando el método de valor más probable, pero para algunas situaciones se abren diferentes posibilidades, como por ejemplo en situaciones de precios de transferencia se debe de utilizar el método del valor esperado. Mientras que Richard LLaque comenta que cada

empresa tiene que evaluar cuál de los métodos es el más adecuado para su aplicación. Por otro lado, Juan José Córdova, comenta que ambos métodos son opciones que da la norma y ambas son válidas. El método de valor esperado está más relacionado con el impacto financiero.

Cabe resaltar que en concordancia con Edgar la implementación de la norma se dio a partir de inicios del periodo 2019 y por lo tanto muchas empresas no se encuentran al cien por ciento su cierre de estados financieros.

En retrospectiva cada método emplea una metodología de cálculo distinto por lo que es necesario determinar en qué situación y con qué variables se cuenta a fin de que la gerencia decida el método que estime mejor la incertidumbre generada.

Según vaya transcurriendo el tiempo y la aplicación de esta norma, se podrá ver cuál de los dos métodos es el más aceptado por la Administración Tributaria, y si es que la aceptación del mismo está relacionada con la dinámica de este, o por las circunstancias y factores que se encuentran relacionados con la provisión a realizar.

7. ¿Qué se entiende por cada una de las metodologías de medición de provisión, valor esperado o importe más probable dentro de la normativa del Impuesto a la Renta?

Análisis: El valor esperado es la suma de los importes promedios por su probabilidad en un rango de resultados posibles, esta medición puede predecir mejor la estimación de la incertidumbre si existiese un rango de resultados posibles no duales ni concentrados en un valor, mientras que el importe más probable es el único importe más probable en un rango de posibles resultados, este puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor.

Edgar da mediante ejemplos claros lo que define a cada metodología:

En el caso de valor esperado, se deben de ponderar los posibles montos de provisión con el porcentaje estadístico que se le ha determinado. Mientras el valor más probable se determina usando el juicio de la SUNAT, la empresa y algún experto, tomando como decisión a la que represente una mayor concentración de probabilidad. Es preciso señalar que la CINIIF 23 no expone cuál es un valor porcentual que representa una mayor concentración. Es por esto, por lo que tomando en cuenta la NIC 37, se considera como valor con mayor concentración al que cuente con un porcentaje mayor al 50%.

8. ¿Qué nueva información se va a revelar con la aplicación de la CINIIF 23, en los Estados Financieros y cuáles serían sus efectos?

Análisis: Edgar menciona que habrá una nueva nota en la que se debe de revelar el método utilizado, así como la información recolectada y un resumen de los casos analizados que fueron provisionados, así como los que se analizaron y no lo fueron. Esto conlleva a que se le esté otorgando a la Administración Tributaria una lista de todas las preocupaciones de la empresa. Esta es una información muy sensible que se le estaría otorgando a SUNAT. De igual forma Juan Jose señala que básicamente la información se verá reflejada en las notas, deberá de existir una mayor precisión en las estimaciones y el impacto que tienen en los valores esperados y todas las consideraciones que conlleva.

Mientras que Richard LLaque señala que probablemente no se va a revelar nada adicional a lo que se ha venido revelando en periodos anteriores, al menos que la SMV indique que deberá de reflejarse la aplicación de esta. Esto debido a que sabiendo que entra en vigencia a partir del 1 de enero del 2019, ninguna empresa que cotiza ha realizado algún cambio.

Hay una percepción de cierta preocupación por aquellas compañías que posiblemente tengan situaciones inciertas y que estas tengan que ser mencionadas en sus estados financieros exponiendo sus operaciones más controversiales por lo que estarían expuesto a que la Administración Tributaria tome conocimiento o fiscalice en base a lo proporcionado por la misma compañía. Sin embargo, al igual que las otras normas, y lo que se busca en la compañía es que la transparencia siempre esté relacionado a la información financiera a efectos de que los stakeholders puedan tener información fehaciente para la toma de decisiones.

9. ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario en las compañías serán afectadas con la aplicación de la nueva norma de interpretación?

Análisis: Concordando con Edgar, puede verse afectado desde el punto de vista contable desde el correcto cálculo de provisión hasta la afectación de la utilidad neta y la participación de dividendos a los accionistas.

Teniendo en cuenta que muchas de las compañías eléctricas realizan operaciones de importes significativos y materiales para una auditoría financiera.

Respecto al tratamiento tributario, las compañías serán más juiciosas, debido a que tienen que estar muy alineados con las normas tributarias, siempre que se quiera la

aceptación de un determinado tratamiento a efectos del impuesto a la renta y no se incurra en multas tributarias.

Por otro lado, Richard LLaque, señala que los impactos tributarios se ven con la NIC 12, mientras que el efecto de la CINIIF 23, se podría reflejar más como una provisión más a revelarse.

10. En su opinión ¿cuáles serían los impactos financieros al implementar esta nueva norma de interpretación en el sector eléctrico?

Análisis: La traducción del impacto financiero proveniente de la norma será básicamente el posible aumento o disminución de una estimación más sincera que finalmente tiene como destino el gasto, una provisión y en consecuencia las utilidades netas. Juan Jose Cordova, comenta que de haber un impacto esta será más exacta por la nueva metodología de medición empleada para reflejar la incertidumbre.

Asimismo, los impactos financieros que van a verse comprometidos son los indicadores y ratios y esto traerá consigo posible afectación en la toma de decisiones financieras. Esto debido a que al reducir o aumentar la utilidad de la empresa, existirá una variación en los indicadores financieros.

De acuerdo al caso investigado y analizado, los impactos financieros se dan tanto en el estado de situación financiera y el estado de resultados, y de acuerdo al tipo de transición que se decida mostrar el impacto. Según el caso, las cuentas afectadas fueron el gasto por impuesto a la renta, los resultados acumulados para reflejar la estimación por operaciones inciertas de periodos anteriores contra un abono por la provisión por impuesto a la renta.

11. ¿En qué medida se podría contrarrestar los impactos negativos para una compañía con la aplicación de la CINIIF 23?

Análisis: Las compañías como objetivo principal siempre tendrán la meta de generar la mayor utilidad posible, es su razón de ser, en beneficio de sus accionistas. Por lo que en muchos o algunos casos tienen que hacer tratamientos en base a un juicio de ahorro tributario lo que trae como consecuencia que estos tratamientos se vean supeditados a ser fiscalizados, siguiendo los alcances permitidos que dictamina los reglamentos de la Autoridad Tributaria, como por ejemplo, los lineamientos para procedimientos de fiscalización que da Norma Antielusiva General. Ahora bien, ¿Cómo

contrarrestar los impactos negativos por la aplicación de la CINIIF 23?, básicamente es tratar las operaciones donde implique determinación tributaria alineado a las normas tributarias, como son la Ley del Impuesto a la Renta, IGV y otras leyes y a precedentes que fueron aceptados tributariamente a fin de que estos gastos o tratamientos no sean reparos sino más bien deducibles.

Fredy LLaque sintetiza esto en que las compañías no deban cometer acciones del cual se tiene sospecha de un posible proceso fiscalizador, regularizar circunstancias de incertidumbre y de esta forma se reducirá el impacto tributario.

Finalmente las compañías también deben tomar medidas para la aplicación de Clausulas Antielusión General según la Norma XVI del Código Tributario referente al marco para fortalecer la lucha contra la evasión y elusión fiscal, dado que estos eventos o actos que pudiera realizar una compañía conlleve a tratamientos que no son legales ni aceptados tributariamente.

12. ¿Cuáles considera que puedan ser las dificultades y nuevos retos que afrontaran las compañías públicas y privadas del sector eléctrico respecto a la implementación de la CINIIF 23? ¿porqué?

Análisis: Coincidiendo con Edgar uno de los retos son las capacitaciones que serán necesarias darlas a los colaboradores a fin de poder aplicar la CINIIF 23 de manera oportuna y fehacientemente, porque no solo basta con leer sino tener la capacidad de sintetizar y estudiar cómo aplicarla. Otro de los retos es la implementación de políticas dado que la norma no da parámetros del tiempo que se necesitara retroceder a fin de determinar las provisiones.

Mientras que LLaque mantiene una posición distinta al afirmar que al existir la NIC 12 y al ser la CINIIF 23, una norma de interpretación de esta NIC no debería haber cierta dificultad o reto.

Finalmente, Juan Jose considera que el mayor reto será el de revelar información y el detalle del cálculo de provisión, ya que antes no se reflejaba en los estados financieros.

13. ¿Habrá cambios en la presentación de los Estados Financieros por la implementación de la CINIIF 23?

Análisis: Según menciona Edgar, no habrá cambios representativos en la presentación de los estados financieros, sino más bien en los importes. Uno de estos será en el Impuesto a la Renta, ya que se verá reflejado en tres componentes, el corriente, el diferido y los montos calculados con la aplicación de la CINIIF 23.

Al respecto LLaque y Juan José Córdova afirman que el cambio adicional será una nota más en los estados financieros, donde se muestre mayor detalle en la nota del impuesto fiscal y un desglose de la cuenta 48: provisiones.

Estas variaciones en los estados financieros muy probablemente llevarían a una mayor revisión en temas de auditoría, ya que, un mayor detalle en las notas a los estados financieros, y la variación de montos de la cuenta de provisiones, serían un punto de partida para verificaciones tributarias o de auditoría.

Ahora bien, según el caso práctico, los cambios vistos en los estados financieros se reflejan en el estado de situación financiera y estado de resultados, así como también en los desgloses de las notas de las cuentas involucradas por el cual se presentaría de forma independiente los importes por el impacto de la CINIIF 23. En el caso de reflejar el impacto de la norma mediante una transición retroactiva con el efecto acumulado en los estados de resultados, esta transición también se ve reflejado en el estado de cambios en el patrimonio, que podría presentarse el importe por el impacto de la norma en una línea independiente en el movimiento patrimonial.

14. ¿Qué cambios significativos en las políticas contables surgirán como consecuencia de la implementación de la CINIIF 23?

Análisis: Se tendría que hacer un fortalecimiento o ser más específicos respecto al tratamiento tributarios que relacionen a operaciones de incertidumbre. Mientras que LLaque comenta que no habrá cambios relevantes, ya que la CINIIF 23 es una interpretación que ayuda a reducir la incertidumbre de algunos tratamientos.

Los autores de la presente investigación consideran que se deben evaluar e implementar una política de posiciones inciertas en función a la norma de interpretación y en base a un análisis de operaciones anteriores que se encuentren en revisión fiscal o que sean materia de reparos tributarios.

15. De acuerdo con su experiencia y criterio, ¿Nos podría comentar acerca del tratamiento de los gastos deducibles que generen inciertos, de acuerdo a la normativa vigente?

Análisis: En el sector eléctrico, uno de los principales gastos que son deducibles según la Ley del Impuesto a la Renta, son las pérdidas de energía tanto técnicas como no técnicas o comerciales. La incertidumbre se centra en las pérdidas no técnicas dado que para deducir estas deben ser probadas mediante un juicio o denuncia legal o probar que es inútil ejercer el juicio legal, una pérdida por conexión clandestina o hurto. Al respecto hay pronunciamientos del Tribunal Fiscal a favor y en contra, lo que conlleva a que tengan distintas posiciones tributarias lo que hace de por sí que la operación sea incierta tributariamente. En segundo lugar se encuentran los gastos de amortización dado que contablemente puede amortizarse en un periodo de cinco años, mientras que tributariamente se consideran la totalidad del costo como deducir en el primer ejercicio. Al respecto hay posiciones inciertas ya que según la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 25 inciso a y b señala en caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración ilimitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables. Otros tratamientos inciertos son la deducción del gasto por despido arbitral sea por falta de causalidad como por fehaciencia, al respecto la Administración tributaria ha cuestionado este gasto, más aún porque hay Resoluciones del Tribunal fiscal a favor y en contra.

AL respecto Edgar, señala que se basa en la fehaciencia de los gastos, donde se discute con la Administración Tributaria un tema más de forma que de fondo. En el caso de los gastos deducibles siempre debe de existir un reporte que sustente el gasto. Por lo que debe de saber separarse si en algunos casos las empresas se encuentran frente a un caso de incertidumbre o de falta documentaria que de soporte a los gastos realizados.

16. ¿Cuál cree que sería el impacto en ratios e indicadores financieros de compañías peruanas con la implementación de la CINIIF 23?

Análisis: En este punto los entrevistados coincidieron, tanto Edgar Vera, Freddy LLaque y Juan José Córdova, comentan que lo que se verá afectado producto de la aplicación de la norma son:

- El ROE
- La utilidad neta

- La repartición de dividendos
- El ROA

Según el caso práctico, se evidencia que antes de la aplicación de la CINIIF 23 se tenía mayores índices en rentabilidad, tanto sobre el total de activos (ROA), así como la rentabilidad sobre recursos propios (ROE), en el margen neto, entre otros. Con la implementación de la CINIIF 23 estos indicadores decaen levemente según el importe que fue evaluado como incierto tributariamente, dado que afecta negativamente a la utilidad neta y genera una obligación adicional a pagar con la Administración Tributaria.

Los ratios financieros tienen en común el uso del saldo final de las utilidades netas para medir la rentabilidad, es por ello que cuando la norma impacta en los estados financieros, tal como se evidencia en el caso práctico, las utilidades netas son comprometidas debido a una estimación más sincera de las provisiones.

5.1.2 Resultado del estudio cuantitativo

5.1.2.1 Medición de fiabilidad: Alfa de Cronbach

Según Corral (2009), indica que el Alfa de Cronbach es un coeficiente el cual realiza una medición que arroja un resultado en el rango de -1 a 1. Donde, 1 representa la confiabilidad total. El resultado que arroje este coeficiente mientras más se acerque a uno, más confiable es.

En la siguiente tabla se visualizan los resultados de este coeficiente que se ha obtenido de las encuestas realizadas. En total fueron catorce empresas eléctricas las cuales fueron encuestados y no se excluye ningún caso ya que respondieron la totalidad de los encuestados.

Tabla 19

		N	%
Casos	Válido	14	100,0
	Excluido ^a	0	,0
	Total	14	100,0

a. La eliminación por lista se basa en todas las variables del procedimiento.

Tabla 19: Resumen de procesamiento de datos Alf de Cronbach. Tomado de SPSS
25. Elaboración propia

En la siguiente tabla se muestra el índice de confiabilidad hallado, el cual arrojó un Alfa de Cronbach de 0.822, indicando que nuestra encuesta cuenta con alta fiabilidad de resultados.

Tabla 20

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en elementos estandarizados	N de elementos
,822	,821	24

Tabla 20: Coeficiente de confiabilidad. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia

5.1.2.2 Prueba de Hipótesis

Prueba de Hipótesis 1

Se ha formulado la hipótesis alternativa, H1, la cual afirma la hipótesis. Adicional a esto se ha formulado la hipótesis nula H0, la cual rechaza la hipótesis.

H1: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, impacta financieramente en las empresas del sector eléctrico.

H0: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, no impacta financieramente en las empresas del sector eléctrico.

Para la prueba se cruzó la variable de impacto de provisión de hechos posibles y probables en el estado de resultados, con la variable del mayor impacto financiero con la provisión de hechos posibles y probables.

Tabla 21

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	10,267 ^a	4	,036
Razón de verosimilitud	11,152	4	,025
Asociación lineal por lineal	1,593	1	,207
N de casos válidos	14		

a. 8 casillas (88,9%) han esperado un recuento menor que 5.
El recuento mínimo esperado es ,14.

Tabla 21: Prueba de chi-cuadrado. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia

Interpretación del resultado:

Sig. 0.036 < 0.05

El valor crítico obtenido, llamado Sig., arrojó 0.036, siendo menor a 0.05, esto significa que se rechaza la hipótesis nula (H0) y se acepta la hipótesis alternativa (H1). Por lo tanto, La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias impacta financieramente en las empresas del sector eléctrico.

Prueba de Hipótesis 2

Se ha formulado la hipótesis alternativa, H1, la cual afirma la hipótesis. Adicional a esto se ha formulado la hipótesis nula H0, la cual rechaza la hipótesis.

H1: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, impacta tributariamente en las empresas del sector eléctrico.

H0: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, no impacta tributariamente en las empresas del sector eléctrico.

Para la prueba se cruzó la variable de gastos con incertidumbre de ser aceptados, junto con los gastos con incertidumbre que son aceptados luego de una revisión por parte de la Administración Tributaria.

Tabla 22

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	22,808 ^a	12	,029
Razón de verosimilitud	19,466	12	,078
Asociación lineal por lineal	2,750	1	,097
N de casos válidos	14		

a. 20 casillas (100,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,07.

Tabla 22: Prueba de chi-cuadrado. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia.

Interpretación del resultado:

Sig. 0.029 < 0.05

El valor crítico obtenido, llamado Sig., arrojó 0.029, siendo menor a 0.05, esto significa que se rechaza la hipótesis nula (H0) y se acepta la hipótesis alternativa (H1). Por lo tanto, la CINIIF 23: La incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, impacta tributariamente en las empresas del sector eléctrico.

Prueba de Hipótesis 3

Se ha formulado la hipótesis alternativa, H1, la cual afirma la hipótesis. Adicional a esto se ha formulado la hipótesis nula H0, la cual rechaza la hipótesis.

H1: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, y la provisión de hechos posibles y probables impacta en los Estados Financieros en las empresas del sector eléctrico.

H0: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, y la provisión de hechos posibles y probables no impacta en los Estados Financieros en las empresas del sector eléctrico.

Para la prueba se cruzó la variable de opinión frente al impacto de la provisión tanto de hechos posibles como de hechos probables, con la variable del impacto de hechos posibles y hechos probables con la aplicación de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias.

Tabla 23

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	8,556 ^a	3	,036
Razón de verosimilitud	7,664	3	,053
Asociación lineal por lineal	,948	1	,330
N de casos válidos	14		

a. 7 casillas (87,5%) han esperado un recuento menor que 5.
El recuento mínimo esperado es ,14.

Tabla 23: Prueba de chi-cuadrado. Tomado de SPSS 25. Elaboración propia

Interpretación del resultado:

Sig. 0.036 < 0.05

El valor crítico obtenido, llamado Sig., arrojó 0.036, siendo menor a 0.05, esto significa que se rechaza la hipótesis nula (H0) y se acepta la hipótesis alternativa (H1). Por lo tanto, la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, y la provisión de hechos posibles y probables impacta en los Estados Financieros en las empresas del sector eléctrico.

Conclusión

A continuación, se presenta las conclusiones del presente trabajo de investigación en base a las hipótesis planteadas:

Hipótesis General:

Según los resultados obtenidos por método cuantitativo se determinó que la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, impacta financiera y tributariamente por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano. Para determinar el resultado obtenido a nivel cuantitativo, en la prueba de hipótesis con la función Chi Cuadrado, se analizó todas las preguntas respondidas en relación a la variable independiente, CINIIF 23 y la variable dependiente impacto financiero y tributario en el sector eléctrico peruano, obteniendo un sig. Menor a 0.05, el cual demuestra que la hipótesis general es aceptada. El resultado mencionado se refleja en las respuestas dadas por los encargados contables y/o tributarios de las compañías eléctricas encuestadas según nuestra muestra, respecto al objetivo principal de determinar el impacto financiero y tributario de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

Asimismo, según los resultados cualitativos, los especialistas y/o expertos señalan que si existe un impacto de la norma por los procesos operativos en el sector eléctrico peruano. Debido a que existe muchas transacciones cuyo tratamiento tributario es incierto puesto que hay lineamientos en la norma o en la Ley del Impuesto a la Renta que presentan considerandos generales o no tan específicos respecto a que pasos debe seguir puntualmente la compañía para que estos no sean observados a ser reparados tributariamente por la Administración Tributaria. Por consiguiente, lo que mencionan los expertos en relación a la aplicación de la norma es que se debe hacer una evaluación del impacto de la norma por la particularidad del sector eléctrico y a la actividad de cada compañía, comenzando por la identificación de operaciones posiblemente inciertas, luego evaluar si es posible que la Administración Tributaria acepte el tratamiento fiscal,

identificar los criterios y posiciones de cada ente fiscalizador y regulador, después de ello elegir el método según la norma que mejor refleje la estimación del impacto y finalmente revelar los impactos requeridos en función a la NIC 1: Presentación de Estados Financieros y la NIC 12: Impuesto a las Ganancias.

La nueva implementación, generaría la creación de nuevas políticas contables para una compañía en donde conlleve a reducir menos situaciones fiscales inciertas.

Dicha implementación e impacto consecuente generaría que los indicadores financieros aumenten o se reduzcan por el efecto financiero y tributario. Y adicional a ello, la implementación de la nueva norma necesitará de una evaluación y opinión de expertos para una correcta aplicación e interpretación.

Sin embargo, tal como mencionaron los expertos, el impacto puede ser positivo o negativo dependiendo desde la perspectiva de quien es el beneficiario final, es decir por el lado de la Administración Tributaria o por el contribuyente, dentro de las ventajas se puede mencionar que es una norma que aterriza los hechos y toma en cuenta base estadística para poder determinar si es que debe de realizarse una provisión y el monto de esta. Esto conlleva que la información financiera sea más transparente, lo que es una ventaja para los inversionistas. Adicional a esto, las provisiones dejan de realizarse solo en base a criterios de los abogados y se empiezan a utilizar criterios estadísticos, lo que hace que las provisiones sean más tangibles. Como consecuencia los accionistas tienen más clara la situación en la que se encuentra la empresa. Por otro lado, las desventajas comentadas por los expertos, es que, por la aplicación de la norma, necesariamente tendrías que revelar en las notas a los estados financieros un resumen de los casos que fueron provisionados, y los que no lo fueron, conllevando a que otorguen al lector y a la Administración Tributaria un resumen de casos sensibles y de preocupación para la compañía.

Finalmente, del caso práctico planteado en donde se refleja el impacto de la CINIIF 23 en un tipo de operación particular del sector eléctrico, en una compañía distribuidora, sobre las pérdidas de energía, se evidenció una incertidumbre tributaria dado que para ser deducible se tiene que demostrar la fehaciencia de los cálculos y probar la acción judicial por cada pérdida no técnica. Partiendo de ello, se analizó distas posiciones desde la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal tomando como análisis pronunciamientos pasados de casos similares, por lo que permitió a la compañía determinar mediante un método estadístico acorde a la realidad que tal operación es una adición o reparo tributario y no es posible la deducibilidad del gasto por pérdida de

energía ya que se concluye que no sustentó fehacientemente la pérdida no técnica, este impacto se reflejó en un mayor impuesto a la renta a pagar.

En síntesis, luego de todo lo expuesto se concluye que la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, impacta financiera y tributariamente por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano.

Hipótesis específica 1:

Según los resultados obtenidos por método cuantitativo, se determinó que la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, impacta financieramente respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019. Para determinar el resultado obtenido a nivel cuantitativo, en la prueba de hipótesis con la función Chi Cuadrado, se tomó todas las preguntas respondidas en relación a la variable independiente, sobre las provisiones por sus procesos operativos y a la variable dependiente, impacto financiero en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, obteniendo un sig. menor a 0.05, el cual demuestra que la hipótesis específica 1 es aceptada. Tal resultado se ve reflejado en las respuestas dadas por los encargados contables y/o tributarios de las compañías eléctricas encuestadas según la muestra determinada, respecto al objetivo específico 1 de determinar el impacto financiero de la CINIIF 23 y respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

Por otro lado, según el resultado cualitativo, los especialistas y/o expertos señalan que si habría un impacto financiero de la CINIIF 23, respecto a las provisiones en las empresas eléctricas debido a que cuando la compañía deba reflejar la incertidumbre o la operación incierta tributariamente, al evaluar la transacción incierta deberá realizar una estimación más exacta en base a la nueva metodología de medición empleada para reflejar la incertidumbre que indica la CINIIF 23, método de valor esperado o importe más probable, cualesquiera según el contexto en que se encuentre, por lo tanto, tendrá efecto en el gasto y finalmente en la utilidad neta, en consecuencia al aumentar o disminuir los rubros contables mencionados, los ratios financieros e indicadores se verán afectados, así como la utilidad por acción en caso de cotizar en la bolsa de valores y cualquier otro ratio vinculado a la utilidad de la compañía.

Por último, en el caso práctico desarrollado, el impacto financiero se refleja en la provisión por Impuesto a la renta derivado de una adición o un gasto no deducible. El tratamiento financiero de las pérdidas de energía es diferenciado para cada tipo de

pérdida, la técnica y no técnica, el tratamiento incierto se evidencia en las pérdidas no técnicas dado los considerandos que requiere la Ley del Impuesto a la Renta a efectos de ser deducible el gasto. Cuando se evaluó la operación (pérdida de energía no técnica) de acuerdo a la CINIIF 23 y siguiendo los pasos para determinar el impacto y a la acción financiera, se tomó de base a los antecedentes y posiciones de la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, donde se concluye que la compañía no podría deducir el gasto por la pérdida de energía no técnica, este reparo causo un efecto en la determinación final del Impuesto a la Renta y posterior utilidad neta; dado que en el periodo 2019 la compañía decidió realizar los ajustes con adopción retrospectiva ajustando el patrimonio neto del periodo sin reexpresar los saldos del periodo comparativo. En el caso práctico en donde se analizó el impacto en una compañía distribuidora hubo un impacto de 1,2 millones de soles aproximadamente, que hace que disminuya la utilidad neta y como consecuencia de ello, afecta directamente los indicadores financieros como la rentabilidad sobre los activos (ROA) y la rentabilidad sobre el capital (ROE) ambos como indicadores de rentabilidad.

En síntesis, luego de todo lo expuesto si existe un impacto financiero de la CINIIF 23 respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

Hipótesis específica 2

Según los resultados obtenidos por el método cuantitativo, se determinó que la CINIIF 23 impacta tributariamente respecto al impuesto corriente y diferido por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019. A nivel cuantitativo para la prueba de Chi cuadrado, se tomó las respuestas de las encuestas vinculados a la dimensión impuestos corrientes y diferidos y a la variable dependiente impacto tributario en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, obteniendo un sig. menor a 0.05, el cual demuestra que la hipótesis 2 es aceptada, dicha respuesta se vio reflejada en la respuestas dadas por los encargados contables y/o tributarios de las compañías eléctricas encuestadas según la muestra determinada, respecto al objetivo específico 2 de determinar el impacto tributario de la CINIIF 23, respecto a los impuestos corrientes y diferidos por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

Asimismo, de acuerdo al análisis cualitativo, los expertos mencionan que, si existe un impacto tributario de la CINIIF 23, respecto al impuesto a la renta corriente y diferido en las empresas eléctricas peruanas. Dado que la CINIIF 23 es una norma de

interpretación en aclaración sobre el tratamiento de las posiciones tributarias inciertas a efectos del Impuesto a la Renta, en referencia a que la NIC 12 no guía ante estas situaciones que se pueda presentar debido a operaciones propias de cada compañía, por lo que la CINIIF 23 busca que la estimación por una provisión de aquellas posiciones inciertas sea más aterrizada, dando parámetros en función a los métodos de medición. El tratamiento sobre las posiciones inciertas afecta directamente al Impuesto a la Renta corriente y/o diferido de tal manera que cuando las compañías utilice el método de estimación adecuado, este será presentado como una provisión teniendo impacto en el Impuesto a la Renta. Ahora bien, los expertos también concluyen que las compañías consideran al Impuesto a la Renta corriente y diferido como un gasto más, por lo que deciden realizar estrategias para reducir sus impuestos y/o carga tributaria generando un ahorro que contribuya con la utilidad neta de cada compañía.

Finalmente, respecto al caso práctico presentado, el impacto tributario por las pérdidas de energía no técnica se traduce en una estimación en base a juicios realizados por la compañía como parte de la evaluación de la CINIIF 23 que tiene impacto directo en el Impuesto a la Renta corriente. Como se evidenció en el caso desarrollado, la compañía distribuidora no probó judicialmente el hecho delictivo por los hurtos y conexiones clandestinas en sus redes eléctricas o no probó que es inútil ejercer la acción judicial sobre ello, tal como señala la Ley del Impuesto a la Renta a efectos de que la pérdida no técnica sea deducible, por consiguiente el efecto de ello es que este gasto sea adicionado en su determinación de impuesto lo que genera un mayor gasto por Impuesto a la Renta.

En síntesis, luego de lo expuesto si existe un impacto tributario de la CINIIF 23, respecto a los impuestos corrientes y diferidos por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

Hipótesis específica 3:

Por los resultados obtenidos por el método cuantitativo se determinó que la CINIIF 23 impacta en la determinación de las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019. A nivel cuantitativo para la prueba del Chi cuadrado se tomó las respuestas de las encuestas vinculadas a la dimensión contingencias legales en situaciones posibles y probables y a la variable dependiente impacto en la determinación de provisiones en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, obteniendo un sig. menor a 0.05, el cual demuestra que la hipótesis 3 es aceptada, dicho resultado se vio reflejado en las respuestas dadas por

los encargados contables y/o tributarios de las compañías eléctricas encuestadas según la muestra determinada, respecto al objetivo específico 3 de determinar el impacto de la CINIIF 23, sobre las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.

Asimismo, de acuerdo al análisis cualitativo los expertos señalan que si existe un impacto en la determinación de las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los estados financieros de las empresas eléctricas peruanas. Porque la CINIIF 23 más allá de requerir una provisión sobre un hecho o en función a la opinión que pueda tener los expertos legales, la norma se direcciona más por lo que ha sucedido, cuales han sido los pronunciamientos o posiciones que han existido, y en función a eso se determina si es que la empresa debería de realizar una provisión por estas contingencias, a diferencia de lo que sucedía hasta 2018 en donde los abogados de la compañía informaban sobre un caso legal y compartían la opinión de que algún juicio iba a ser ganado. Sin embargo, luego de unos años, estos juicios eran perdidos, lo que conllevaba a que se reflejen pérdidas importantes debido a la provisión revelada. El impacto de la CINIIF 23 es la de buscar los pronunciamientos sobre casos similares y como es que estos han concluido para determinar si es que se deberá de realizar o no alguna provisión, tomando en consideración los hechos posibles y probables.

Finalmente, en el caso práctico, el impacto en las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables. Tal como se reflejó en la conclusión del caso, se evidencia el impacto dado que se determinó que la compañía tenía que provisionar una contingencia desfavorable, debido a una adición de un gasto no aceptado tributariamente porque no se probó la fehaciencia del mismo, según lo que requiere la Ley del Impuesto a la Renta. El caso se centró más en una posición incierta con pronunciamientos y antecedentes similares pasados con resultados variables, a favor y en contra.

En síntesis, luego de lo expuesto y según los resultados de nuestro análisis cuantitativo, si existe un impacto de la CINIIF 23 respecto a las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019. Porque según la evaluación del caso, el efecto de la aplicación de la CINIIF 23 en los estados financieros del periodo 2019 fue de una provisión por contingencia de S/ 4,276,610 soles lo que en la determinación del impuesto a la renta representó S/ 1,261,600 soles más a pagar a la Administración Tributaria.

Recomendaciones

1. Se recomienda que las entidades realicen una evaluación de cada una de las fiscalizaciones en curso, fiscalizaciones ya concluidas que la compañía crea que puede tener incidencia en el futuro, evaluaciones de los procesos contenciosos, pronunciamientos que dirima de un conflicto u opinión suscitado entre dos partes y que se encuentren en curso, revisión de la determinación del Impuesto a la Renta, jurisprudencias relacionadas así como operaciones bajo el alcance de la norma XVI Norma Antielusiva General – NAG del Código Tributario a efectos de identificar operaciones posiblemente inciertas.
2. Las compañías a implicancias de realizar una evaluación correcta de la CINIIF 23 a través de las situaciones a considerar en el punto uno, se recomienda que sigan cinco pasos: Identificar operaciones con incertidumbre tributaria en relación a un diagnóstico del impuesto a la renta de periodos no prescritos; evaluar si es probable o no que la autoridad tributaria acepte la deducción de un gasto, naturaleza gravable de un ingreso, procedencia de un beneficio tributario, entre otros; identificar posiciones de la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y la entidad Judicial; luego elegir un método de estimación según la CINIIF 23, valor esperado o importe más probable, que refleje mejor la incertidumbre analizada y finalmente realizar las revelaciones requeridas en línea con la NIC 12 Impuesto a la Renta y la NIC 1 Presentación de Estados Financieros.
3. Del análisis normativo contable y tributario, se entiende que, en el país, cuya aplicación supletoria de las NIIF y NIC son las USGAAP, hasta antes de la emisión de la CINIIF 23 las compañías debieron develar en sus estados financieros la incertidumbre tributaria usando la FIN 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes, dado que esta norma de las USGAAP da lineamientos de tratamiento de las posiciones tributarias inciertas. Se recomienda que las sociedades auditoras sean exigentes para la aplicación y evaluación de las posiciones inciertas mediante el reconocimiento y medición de la CINIIF 23, NIC 37 y NIC 12 según corresponda el contexto.
4. En relación al caso estudiado de incertidumbre tributaria por las pérdidas de energía no técnicas en el sector eléctrico peruano, la Administración Tributaria debe tener en cuenta las dificultades para sustentar el gasto a efectos de ser deducible según los

lineamientos del inciso d del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al ser tratado como una pérdida extraordinaria. La amplia dificultad en detectar una conexión clandestina y a los agentes infractores sumado la cantidad de clientes que presenta una compañía eléctrica, como es el caso de una compañía distribuidora, hace que resulte dificultoso probar judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente, según señala la Ley del Impuesto a la Renta. Por ello, la Administración Tributaria debería considerar que el tratamiento para las pérdidas no técnicas sea tratado tributariamente como a las pérdidas por conexiones clandestinas o hurtos en las empresas de servicio público de agua potable dado que presentan similares características; más aún, cuando el Tribunal Fiscal considera deducible estas pérdidas extraordinarias sustentado en jurisprudencias (RTF's N° 0915-5-2004, 06597-5-2005, 05349-3-2005).

5. La Administración Tributaria debería reconocer que a razón de ser deducible el gasto por las pérdidas no técnicas, las compañías eléctricas que presenten como parte de su plan de acción la gestión para identificar las conexiones clandestinas mediante operativos de localización y de control, estas acciones deben tenerse en cuenta para que el gasto sea aceptado tributariamente, y no tanto explícitamente como está señalado en la Ley del Impuesto a la Renta para deducir una pérdida extraordinaria, dado que hay jurisprudencias de deducción de estos gastos a favor de compañías que adicionaron al sustento los gastos realizados en operativos de identificación de conexiones clandestinas.

6. Asimismo las empresas deberían evaluar la necesidad de emprender nuevos controles razonables con miras a la reducción de pérdidas de energías no técnicas, enfocados a la reducción del fraude y/o conexiones clandestinas y el consumo no registrado; mediante la implementación de sistemas más eficientes de lecturas, medición, facturación, cobranzas y otros. Debido a que la Autoridad Tributaria por lo general reconoce el porcentaje de pérdidas de energía no técnicas según el informe que presenta OSINERGMIN; y al exceder el estimado porcentual que limita el ente regulador, se genera la incertidumbre de ser deducible tributariamente, es por ello que se recomienda el emprendimiento de nuevos controles con el objetivo de que las pérdidas de energía sean menores e igual a las dictaminadas por las entidades reguladoras.

7. Muchas de las empresas del sector eléctrico pertenecen a un holding privado con matriz internacional, y otras son empresas del Estado Peruano. En ese sentido, las empresas privadas a fin de hacer optimizaciones tributarias que generan ahorros a favor

o les permita reducir sus obligaciones tributarias, realizan planeamientos impositivos tributarios por lo cual pueden incurrir en tratamientos inciertas. Se recomienda que la Administración Tributaria gestione la promulgación de una normativa legal que le permita requerir y revisar el planeamiento tributario de las compañías a fin de contrarrestar posibles elusiones tributarias.

8. Se recomienda que el Gobierno Peruano a través de las entidades reguladoras y relacionadas al sector eléctrico refuercen e implementen normativas y gestionen nuevas leyes más estrictas para contrarrestar los hurtos y conexiones clandestinas a efectos de que esta particularidad del sector, es decir las pérdidas no técnicas no representen un gasto cuantioso y relevante en los estados financieros de las compañías eléctricas, como también, para lograr una eficiencia energética de primer nivel.

9. Se propone la creación de un comité, conformado por los principales miembros de las empresas del sector eléctrico; donde se estipulen los estatutos que regularizan la contabilización de provisiones. Asimismo, este comité debería de reunirse y consensuar con la Administración Tributaria para establecer parámetros y estándares para efectos de ser deducibles las pérdidas de energía, ya sea por hurto, conexiones clandestinas, entre otros factores. Y si los mismos estándares se cumplen para todas las empresas o se deben de tomar en cuenta ciertos factores. Este consejo tendría contacto con la Administración Tributaria, para que le faciliten su punto de vista antes de tomar cualquier decisión. Cabe resaltar que este punto de vista no significa la exclusión de alguna propuesta, pero sirve para tomar la mejor decisión que disminuya la posibilidad de algún reparo tributario.

10. En el caso de realizar futuras investigaciones sobre el impacto de la CINIIF 23 en el sector eléctrico peruano u otro sector, se recomienda investigar la incertidumbre referido a la deducción de un gasto, naturaleza gravable de un ingreso, beneficios tributarios, entre otros. Asimismo, conocer cuál es la posición de la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y Poder Judicial frente a estos casos y revisar antecedentes relacionados al mismo. Una vez que se tenga esta información, se podrá ver si existe algún patrón en las posiciones de las entidades fiscales, que conlleven finalmente a el tipo de método a usar para determinar el monto de la provisión y si es el mismo en todos los escenarios que se le presentan a la empresa y las circunstancias por las que se ha realizado la provisión.

11. Es recomendable que el profesional contable y las mismas compañías cuenten con una visión holística, apoyado de nuevas tecnologías para poder ser flexible a los cambios del entorno y la coyuntura global actual, y poder así evaluar diversas

contingencias que se puedan presentar para el sector eléctrico considerando siempre los valores éticos, así como los objetivos de los diversos grupos de interés.

Bibliografía

- Apoyo & Asociados (2019). Informe sectorial, Sector Energía. Recuperado de <http://www.aai.com.pe/wp-content/uploads/2019/08/Sectorial-Junio-2019.pdf> [Consultado:15 de noviembre del 2019].
- Bhattacharyya (2011). Energy Economics: Concepts, Issues, Markets and Governance. Springer. [Consultado:19 de septiembre del 2019].
- Baldo, A., Balzarotti, G., Bara, R., Castagnola, H.,Toninelli, A.(2004) Política y economía tributaria [Vol.1]. Ciudad de Buenos Aires: Astrea. [Consultado:19 de septiembre del 2019].
- Coelho, F (2019). Metodología. Recuperado de <https://www.significados.com/metodologia/> [Consultado: 25 de agosto de 2019].
- Colmenarez,A., Pinto, Francisco., Mena, R., García, J., (2013). Problemas y experiencias en la adopción de normas internacionales de información financiera por primera vez en países de América (Comité Técnica de Investigación Contable de la AIC). Recuperado de <http://www.contadores-aic.org/> [Consultado:25 de agosto de 2019].
- CINIIF 23 La incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias (2017). Recuperado de <http://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/CINIIF-23.pdf> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES) (2018). Memoria Anual 2018. Lima. [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES) (2019). Portal del organismo. Lima: COES. Recuperado de <http://www.coes.org.pe/portal/> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Comité de Operación Económica del Sistema Interconectado Nacional (COES) (2019). Boletín Mensual Setiembre 2019 Recuperado de <http://www.coes.org.pe/Portal/Publicaciones/Boletines/> [Consultado: 14 de noviembre del 2019].

- Congreso de la Republica del Perú (31 de diciembre de 1997). Ley General de Sociedades [Ley N° 26887]. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_per_leysociedades.pdf [Consultado:15 de noviembre del 2019].
- Corral (2009), Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Investigación para la Recolección de Datos. Recuperado de <http://servicio.bc.uc.edu.ve/educacion/revista/n33/art12.pdf> [Consultado: 26 de enero del 2020].
- Chavarría, Mario (2017). Tratamiento tributario de las pérdidas de energía eléctrica: técnicas y no técnicas. Tesis de Maestría, Universidad de Lima. Lima, Perú. [Consultado: 26 de enero del 2020].
- Decreto Supremo 179-2004. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Lima, Perú. [Consultado: 26 de enero del 2020].
- Decreto Supremo 055-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Lima, Perú.
- Deloitte. (2018). Cerrando el primer semestre del 2018. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte-ES-Auditoria-Newsletter-%20contable-Primer-Semestre-2018.pdf>. [Consultado:01 de septiembre del 2019].
- Diaz Becerra, 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 de (<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/260>) [Consultado:15 de noviembre del 2019].
- Ernest&Young (2018). Situaciones de las Normas, interpretaciones y modificaciones emitidas por el IASB y el Comité de Interpretaciones de la NIIF. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-centro-de-estudios-ey-actualizacion-contable-enero-2018/\\$FILE/ey-actualizacion-contable-enero-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-centro-de-estudios-ey-actualizacion-contable-enero-2018/$FILE/ey-actualizacion-contable-enero-2018.pdf) [Consultado:01 de septiembre del 2019].
- Ernest&Young (2019). Sector energético: lo que trae el 2019. Recuperado de <https://perspectivasperu.ey.com/2019/02/11/sector-energetico-lo-que-trae-2019/> [Consultado:16 de noviembre de 2019].

- Espinoza (2005). La Industria del gas natural. Presentación realizada en IV Curso de Extensión Universitaria – OSINERGMIN, Lima.
- Guardia, Perú (2001). Esquemas de estadística: Aplicaciones en Intervención Ambiental. Recuperado de https://books.google.com.pe/books?id=bmdT-6xVVF4C&pg=PA11&dq=que+es+la+poblacion+en+estadistica&hl=es-419&sa=X&ved=0ahUKEwjPI5iZ_P7mAhVLvIkKHb95AC4Q6AEILjAB#v=onepage&q=poblaci%C3%B3n&f=false [Consultado: 12 de enero de 2020].
- Galindo, A. J., & Guerrero, R. J. (2015). Contabilidad gubernamental. Recuperado de <https://ebookcentral.proquest.com> [Consultado:25 de agosto de 2019].
- García, P. V. (2015). Análisis financiero: *Un enfoque integral*. Recuperado de <https://ebookcentral.proquest.com> [Consultado:25 de agosto de 2019].
- Hernández, R. (2014). Metodología de la investigación. Recuperado de <http://observatorio.epacartagena.gov.co/wpcontent/uploads/2017/08/metodologia-de-la-investigacion-sexta-edicion.compressed.pdf> [Consultado: 16 de septiembre del 2019].
- Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI). (2019). Portal del estado peruano. Lima: SUNAFIL. Recuperado de <https://www.indecopi.gob.pe/inicio> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Fundación de los Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS). (2018). Recuperado de <https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee/> [Consultado: 19 de septiembre del 2019].
- Jiménez, Raúl; Serebrisky, Tomás; Mercado Jorge (2014). Electricidad pérdida: dimensionando las pérdidas de electricidad en los sistemas de transmisión y distribución en América Latina y el Caribe. Publicado por Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Electricidad-p%C3%A9rdida-Dimensionando-las-p%C3%A9rdidas-de-electricidad-en-los-sistemas-de-transmisi%C3%B3n-y-distribuci%C3%B3n-en-Am%C3%A9rica-Latina-y-el-Caribe.pdf> [Consultado: 28 de diciembre del 2019].
- Ley N°27332, Ley Marco de los organismos regulados de la Inversión Privada en Servicios Públicos. Lima, Perú. . [Consultado: 24 de septiembre del 2019].

- Lira, Dammert; Molinelli, Fiorella; Carbajal, Max (2011). Fundamentos Técnicos y Económicos del Sector Eléctrico peruano. [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- López, A (2018). Metodología de la investigación contable. Recuperado de https://books.google.com.pe/books?id=BLO9spGHxrwC&pg=PA371&dq=investigacion+mixta&hl=es419&sa=X&ved=0ahUKEwiTvcC2pp_kAhWEpFkKHWqJBCsQ6AEIKDAA#v=onepage&q=investigacion%20mixta&f=false [Consulta:25 de agosto de 2019].
- Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), (2018). CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/ciniif/RedBV2018_IFRIC23_GVT.pdf [Consultado:01 de septiembre del 2019].
- Ministerio de Energía y Minas (MEM), (2019). Portal del estado peruano. Lima: MEM. Recuperado de <https://www.gob.pe/minem> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Osinergmin (2018). La Industria del sector eléctrico: 25 años de aportes al crecimiento económico del país. Osinergmin. Lima. [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA), (2019). Portal del estado peruano. Lima: OEFA. Recuperado de <https://www.gob.pe/minam/oeфа> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Ortega, R., & Bueno, A. (2014). Nacimiento de la obligación tributaria del IGV. Lima: Tinco. [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Presidencia del Consejo de Ministros (PCM) (2019). Portal del estado peruano. Lima: PCM. Recuperado de <https://www.gob.pe/pcm> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Proinversión (2019). Portal del estado peruano. Lima: Proinversión. Recuperado de <https://www.proinversion.gob.pe/modulos/LAN/landing.aspx?are=0&pfl=1&lan=10&tit=institucional-popup> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Rojas, Adolfo (2016). Incentivos y Riesgos de Invertir en Generación Eléctrica en el Perú. *Sustainable Earth*. Recuperado de <https://sustainableearth.com/2016/11/25/incentivos-y-riesgos-de-invertir-en->

generacion-electrica-en-el-peru-parte-34/ [Consultado: 24 de septiembre del 2019].

- Romero, Denice; Vargas-Rojas; Andrés (2010). Modelo de Incentivos para la reducción de pérdidas de energía eléctrica en Colombia [Vol.6]. Bogotá. Pontificia Universidad Javeriana. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10554/27268> [Consultado: 28 de diciembre del 2019].
- SUNAT (2019). La Norma Antielusiva General – NAG. Decreto Supremo N° 145-2019-EF. Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/acciones-de-fiscalizacion-empresas/norma-xvi> [Consultado: 10 de enero del 2019].
- Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (SUNAFIL) (2019). Portal del estado peruano. Lima: SUNAFIL. Recuperado de <https://www.sunafil.gob.pe/> [Consultado: 24 de septiembre del 2019].
- Tamayo, Jesús; Salvador, Julio; Vásquez, Arturo; Vilchez, Carlo (2016). La Industria de la Electricidad en el Perú: 25 años de aportes al crecimiento económico del país. Osinergmin. Lima, Perú. [Consultado:26 de agosto de 2019].
- Vásquez, Arturo; Tamayo, Jesús; Salvador, Jesús (2017). La industria de la energía renovable en el Perú: 10 años de contribuciones a la mitigación del cambio climático. Osinergmin. Lima-Perú. [Consultado: 14 de noviembre de 2019].
- Vásquez, A.; Vilches, C.; Chávez, E. y D. Marino (2017). Evaluación Ex Post del Impacto de la Regulación de las Pérdidas de Energía en el Perú. Documento de Evaluación de Políticas N° 002-2017. Gerencia de Políticas y Análisis Económico, Osinergmin – Perú. Recuperado de https://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/DEP/Osinergmin-GPAE-Documento-Evaluacion-Politicas-002-2017.pdf [Consultado: 16 de enero de 2020]
- Vásquez, Catya; Llaque, Fredy; Masuda Victor (2019). Experiencia sobre las revelaciones de posiciones fiscales inciertas del impuesto a las ganancias. XXIV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Lima Perú. [Consultado: 01 de diciembre de 2019].
- Wackerly, D., Mendenhall, W., & Scheaffer, R. (2008). Estadística Matemáticas con Aplicaciones. Recuperado de https://www.cimat.mx/ciencia_para_jovenes/bachillerato/libros/ [Wackerly,M

endenhall,Scheaffer]Estadistica_Matematica_con_Aplicaciones.pdf [Consultado:
14 de noviembre de 2019].

Matriz de consistencia

Título: CINIIF 23: La incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias y la evaluación de su impacto de sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico en Perú en el año 2019.

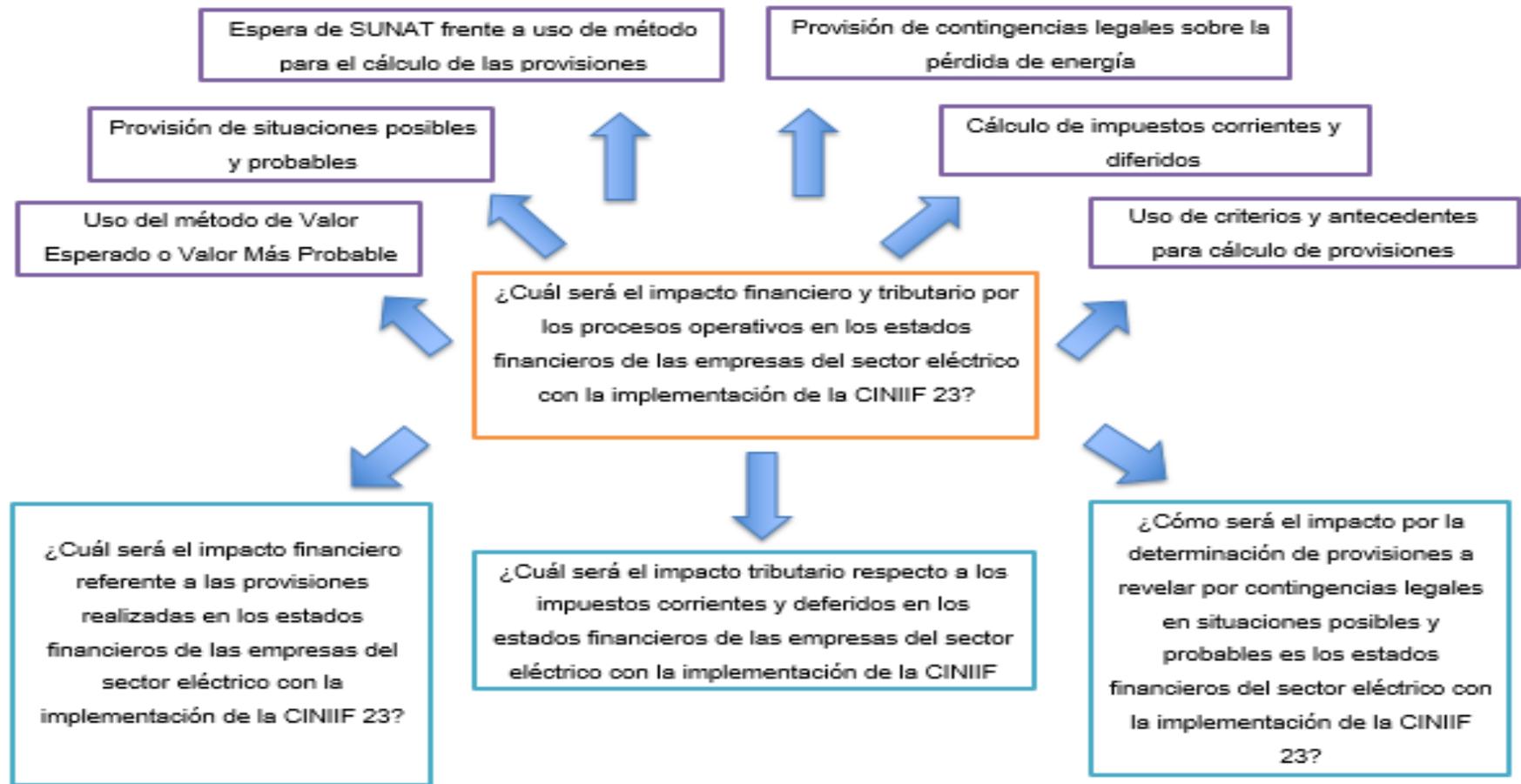
Autor: Jeancarlos Montes / Sebastian Chumacero

Problema	Objetivos	Hipótesis	Variables e indicadores			
<p>Problema General:</p> <p>●¿Cuál será el impacto financiero y tributario por los procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?</p> <p>Problemas Específicos:</p> <p>1.- ● ¿Cuál será el impacto financiero referente a las provisiones realizadas en los Estados financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?</p>	<p>Objetivo general:</p> <p>●Determinar el impacto financiero y tributario de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias, por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p> <p>Objetivos específicos:</p> <p>1.-Determinar el impacto financiero de la CINIIF 23, respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p>	<p>Hipótesis General</p> <p>●La implementación de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuestos a las Ganancias impacta financiera y tributariamente por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano.</p> <p>Hipótesis específica:</p> <p>●La CINIIF 23 impacta financieramente respecto a las provisiones por sus procesos operativos en los Estados</p>	Variable 1: La CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias.			
			Dimensiones	Escala de medición	Fuente de verificación	
			<p>D1:</p> <p>Identificación de tratamientos impositivos inciertos</p> <p>Definición de tratamientos inciertos en grupo o individualmente.</p> <p>Metodología de medición:</p>	<p>(5) Siempre (4) Casi siempre (3) A veces (2) Casi nunca (1) Nunca</p>	<p>NIC 12: Impuesto a las ganancias</p> <p>CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias.</p>	

<p>2.- • ¿Cuál será el impacto tributario respecto a los impuestos corrientes y diferidos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?</p> <p>3.- ¿Cómo será el impacto por la determinación de provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano con la implementación de la CINIIF 23?</p>	<p>2.- Determinar el impacto tributario de la CINIIF 23, respecto al impuesto corriente y diferido por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p> <p>3.- Determinar el impacto de la CINIIF 23, respecto a las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p>	<p>Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p> <p>•La CINIIF 23 impacta tributariamente respecto a los impuestos corrientes y diferidos por sus procesos operativos en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p> <p>•La CINIIF 23 impacta en la determinación de las provisiones a revelar por contingencias legales en situaciones posibles y probables en los Estados Financieros de las empresas del sector eléctrico peruano, año 2019.</p>	<p>Valor esperado o importe más probable.</p> <p>Determinación de probabilidad en base a métodos de medición</p>				
			<p>Variable 2: Impacto financiero y tributario en los Estados Financieros del sector eléctrico peruano.</p>				
			<p>Dimensiones</p> <p>D1:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Utilidad Antes de Impuesto -Ajustes contables por impacto en los estados financieros. -Impuesto a la renta corriente y diferido. -Gastos deducibles. 	<p>Escala de valores</p> <p>(5) Siempre</p> <p>(4) Casi siempre</p> <p>(3) A veces</p> <p>(2) Casi nunca</p> <p>(1) Nunca</p>	<p>Fuente de verificación</p> <p>Estados Financieros de las compañías del sector eléctrico en Perú.</p> <p>Artículos de aplicación en otros países.</p>		
<p>Tipo y diseño de investigación</p>	<p>Población y muestra</p>	<p>Técnicas e instrumentos</p>	<p>Estadística para utilizar</p>				
<p>Tipo:</p>	<p>Población:</p>	<p>Variable 1:</p>	<p>DESCRIPTIVA:</p>				

<p>Se aplicó una investigación mixta, lo cual engloba métodos cuantitativos y cualitativos.</p> <p>Alcance: Empresas del sector eléctrico peruano</p> <p>Diseño:</p> <p>El diseño es de corte transversal, (Hernández, Fernández, & Baptista, 2007) afirman, que el diseño es transversal, pues son investigaciones que recopilan datos en un momento único.</p> <p>Método: método hipotético deductivo.</p>	<p>La población estuvo conformada por 91 compañías del sector eléctrico.</p> <p>Tipo de muestreo:</p> <p>Aleatorio simple.</p> <p>Tamaño de muestra:</p> <p>De una población de 91 compañías, se tomó 14 compañías para la investigación.</p>	<p>Técnicas:</p> <p>Entrevista en profundidad</p> <p>Entrevista a 3 expertos: 1 experto del sector, experto tributario y experto en auditoria de compañías sector eléctrico del Perú.</p> <p>Caso práctico.</p>	<p>Análisis de encuestas mediante herramienta SPSS.</p> <p>Inferencial:</p> <p>Pruebas de Hipótesis, mediante Chi Cuadrado.</p>
		<p>Variable 2:</p> <p>Técnicas: Encuesta a 14 compañías del sector eléctrico</p> <p>Instrumentos: Cuestionario</p> <p>Encuesta a 14 compañías del sector eléctrico del Perú.</p>	

Árbol de Problemas



Empresas Generadoras del Perú

Tabla 24

NRO.	RAZÓN SOCIAL	RUC	FECHA DE INGRESO
1	AGROINDUSTRIAL PARAMONGA S.A.A.	20135948641	11/03/2010
2	AGROAURORA S.A.C.	20600180631	26/06/2015
3	AGROINDUSTRIAS SAN JACINTO S.A.A.	20116225779	12/09/2018
4	ANDEAN POWER S.A.C.	20503684242	23/05/2018
5	ATRIA ENERGIA S.A.C.	20501860329	22/02/2011
6	BIOENERGIA DEL CHIRA S.A.	20525538576	4/04/2019
7	CELEPSA RENOVABLES S.R.L.	20422764136	5/05/2017
8	CHINANGO S.A.C.	20518723040	31/05/2009
9	COMPANÍA ELECTRICA EL PLATANAL S.A.	20512481125	31/03/2009
10	CONSORCIO ELECTRICO DE VILLACURI S.A.C.	20178344952	17/03/2016
11	ELECTRICA YANAPAMPA S.A.C.	20516484391	9/11/2012
12	ELECTRO ZAÑA S.A.C.	20521783550	27/12/2018
13	EMPRESA DE GENERACION ELECTRICA DE JUNIN S.A.C	20524522871	6/10/2014
14	EMPRESA DE GENERACION ELECTRICA RIO BAÑOS S.A.C.	20537761670	13/06/2016
15	EMPRESA DE GENERACION ELECTRICA SANTA ANA S.R.L.	20543136591	4/12/2017
16	EMPRESA DE GENERACION HUALLAGA SOCIEDAD ANONIMA	20507024051	18/11/2015
17	EMPRESA DE GENERACION HUANZA S.A.	20502432657	22/10/2012
18	EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA CANCHAYLLO S.A.C.	20545538629	24/09/2014
19	EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA DE AREQUIPA S.A.	20216293593	19/06/2008
20	EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA DEL SUR S.A.	20279889208	19/06/2008

21	EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA MACHUPICCHU S.A.	20218339167	19/06/2008
22	EMPRESA DE GENERACIÓN ELÉCTRICA SAN GABÁN S.A.	20262221335	19/06/2008
23	EMPRESA ELECTRICA AGUA AZUL S.A.	20538865312	24/02/2017
24	EMPRESA ELECTRICIDAD DEL PERÚ S.A.	20100027705	12/06/2008
25	EMPRESA ELÉCTRICA RIO DOBLE S.A.	20520616102	4/03/2013
26	ENEL GENERACION PERU S.A.A	20330791412	13/06/2008
27	ENEL GENERACION PIURA S.A.	20270508163	10/06/2008
28	ENEL GREEN POWER PERU S.A.	20543298574	26/10/2017
29	ENERGÍA EÓLICA S.A.	20517049086	31/03/2014
30	ENGIE ENERGÍA PERÚ S.A.	20333363900	19/06/2008
31	FENIX POWER PERÚ S.A.	20509514641	23/07/2012
32	GENERACIÓN ANDINA S.A.C.	20544955102	28/10/2019
33	GENERADORA ENERGÍA DEL PERÚ S.A.	20417773542	11/09/2008
34	GTS MAJES S.A.C.	20535654094	28/06/2012
35	GTS REPARTICIÓN S.A.C.	20535653527	28/06/2012
36	HIDROCAÑETE S.A.	20510409613	13/12/2011
37	HIDROELÉCTRICA HUANCHOR S.A.C.	20546236073	9/05/2013
38	PERUANA DE INVERSIONES EN ENERGIAS RENOVABLES S.A.	20522447651	09/12/2019
39	HUAURA POWER GROUP S.A.	20552721668	12/07/2017
40	HYDRO PATAPO S.A.C.	20562787373	15/03/2018
41	ILLAPU ENERGY S.A.	20524088739	18/08/2011
42	INFRAESTRUCTURAS Y ENERGIAS DEL PERU S.A.C.	20393826879	22/07/2016
43	INLAND ENERGY S.A.C.	20600676084	28/02/2018
44	KALLPA GENERACION S.A.	20538810682	25/05/2016
45	LA VIRGEN S.A.C.	20492925030	6/11/2017
46	MAJA ENERGIA S.A.C.	20515431579	16/02/2010
47	MOQUEGUA FV S.A.C	20544905181	26/09/2014
48	ORAZUL ENERGY PERU S.A.	20601605385	17/08/2017
49	PANAMERICANA SOLAR S.A.C.	20535552682	30/10/2012
50	PARQUE EOLICO MARCONA S.A.C.	20535543349	5/02/2014
51	PARQUE EOLICO TRES HERMANAS S.A.C.	20545084687	22/09/2015
52	PETRAMAS S.A.C.	20297566866	21/10/2011

53	PLANTA DE RESERVA FRIA DE GENERACION DE ETEN S.A.	20544229118	20/03/2015
54	SAMAY I S.A.	20537698889	14/01/2016
55	SDF ENERGIA S.A.C.	20512436090	5/03/2009
56	SHOUGANG GENERACIÓN ELÉCTRICA S.A.A.	20325493811	19/06/2008
57	SINDICATO ENERGÉTICO S.A.	20256391202	26/03/2010
58	STATKRAFT PERÚ S.A.	20269180731	17/07/2015
59	TACNA SOLAR S.A.C.	20535630829	12/09/2012
60	TERMOCHILCA S.A.	20518630891	15/07/2013
61	TERMOSELVA S.R.L.	20352427081	10/06/2008

Tabla 24: Lista de empresas generadoras del sector eléctrico peruano. Adaptado de Portal COES, 2019.

Empresas Distribuidoras del Perú

Tabla 25

NRO.	RAZÓN SOCIAL	RUC	FECHA DE INGRESO
1	ELECTRO DUNAS S.A.A.	20106156400	19/06/2008
2	ELECTRO SUR ESTE S.A.A	20116544289	19/06/2008
3	ELECTRO UCAYALI S.A.	20232236273	22/07/2016
4	ELECTROCENTRO S.A.	20129646099	19/06/2008
5	ELECTRONOROESTE S.A.	20102708394	18/06/2008
6	EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PUBLICO DE ELECTRICIDAD DE PUNO SOCIEDAD ANONIMA ABIERTA	20405479592	24/04/2014
7	EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PUBLICO DE ELECTRICIDAD DEL ORIENTE S.A.	20103795631	19/08/2016
8	EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PUBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTRONORTE MEDIO S.A.	20132023540	19/06/2008
9	EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PUBLICO DE ELECTRICIDAD ELECTROSUR S.A.	20119205949	24/07/2008
10	EMPRESA REGIONAL DE SERVICIO PÚBLICO DE ELECTRICIDAD DEL NORTE S.A.	20103117560	19/06/2008
11	ENEL DISTRIBUCIÓN PERÚ S.A.A	20269985900	19/06/2008
12	LUZ DEL SUR S.A.A.	20331898008	19/06/2008
13	SOCIEDAD ELÉCTRICA DEL SUR OESTE S.A.	20100188628	18/06/2008

Tabla 25: Lista de empresas distribuidoras del sector eléctrico peruano. Adaptado de Portal COES, 2019.

Empresas Transmisoras del Perú

Tabla 26

NRO.	RAZÓN SOCIAL	RUC	FECHA DE INGRESO
1	ABY TRANSMISIÓN SUR S.A.	20536742248	29/11/2013
2	ATN 2 S.A	20543404609	21/05/2015
3	ATN S.A.	20518685016	12/10/2010
4	ATN1 S.A	20536322389	10/06/2014
5	COMPAÑIA TRANSMISORA NORPERUANA S.R.L	20511721912	19/06/2008
6	CONCESIONARIA LINEA DE TRANSMISION CCNCM S.A.C.	20551938868	12/10/2016
7	CONELSUR LT S.A.C.	20601047005	22/11/2016
8	CONSORCIO ENERGETICO DE HUANCAVELICA S.A.	20100094216	19/06/2008
9	CONSORCIO TRANSMANTARO S.A.	20383316473	10/06/2008
10	EMPRESA TRANSMISORA CAJABAMBA S.A.C.	20549959891	8/04/2019
11	ETESELVA S.R.L.	20352427161	10/06/2008
12	INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA ISA PERÚ S.A.	20501844986	10/06/2008
13	POMACOCOA POWER S.A.C.	20451641281	31/10/2013
14	RED DE ENERGÍA DEL PERÚ S.A.	20504645046	10/06/2008
15	RED ELÉCTRICA DEL SUR S.A.	20423075059	19/06/2008
16	TRANSMISORA ELECTRICA DEL SUR 2 S.A.C. TESUR 2	20600227671	13/03/2018
17	TRANSMISORA ELECTRICA DEL SUR 3 S.A.C. -TESUR 3	20601053391	13/05/2019
18	TRANSMISORA ELECTRICA DEL SUR S.A.C	20537080133	31/03/2014

Tabla 26: Lista de empresas transmisoras del sector eléctrico peruano. Adaptado de Portal COES, 2019.

Entrevista a Profundidad

ENTREVISTA A PROFUNDIDAD

NOMBRE:

PUESTO:

TIEMPO EN EL SECTOR:

1. Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.
2. ¿Como visualiza al sector eléctrico peruano a largo plazo, cree que las compañías de energías renovables aumentaran su posicionamiento en el mercado?
3. ¿Cuál es su opinión en términos generales de la CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias? Implicancias y repercusión en las compañías del sector. ¿Qué ventajas y desventajas puede apreciar de su aplicación en las compañías peruanas?
4. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación? y ¿Por qué?
5. De acuerdo con su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades peruanas?
6. ¿Cuál cree que es el efecto de la nueva metodología de medición de la provisión según la CINIIF 23? Valor esperado o importe más probable.
7. ¿Qué se entiende por cada una de las metodologías de medición de provisión, valor esperado o importe más probable dentro de la normativa del Impuesto a la Renta?

8. ¿Qué nueva información se va a revelar con la aplicación de la CINIIF 23, en los Estados Financieros y cuáles serían sus efectos?
9. ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario en las compañías serán afectadas con la aplicación de la nueva norma de interpretación?
10. En su opinión ¿cuáles serían los impactos financieros al implementar esta nueva norma de interpretación en el sector eléctrico?
11. ¿En qué medida se podría contrarrestar los impactos negativos para una compañía con la aplicación de la CINIIF 23?
12. ¿Cuáles considera que puedan ser las dificultades y nuevos retos que afrontaran las compañías públicas y privadas del sector eléctrico respecto a la implementación de la CINIIF 23? ¿porqué?
13. ¿Habrá cambios en la presentación de los Estados Financieros por la implementación de la CINIIF 23?
14. ¿Qué cambios significativos en las políticas contables surgirán como consecuencia de la implementación de la CINIIF 23?
15. De acuerdo con su experiencia y criterio, ¿Nos podría comentar acerca del tratamiento de los gastos deducibles que generen inciertos, de acuerdo a la normativa vigente?
16. ¿Cuál cree que sería el impacto en ratios e indicadores financieros de compañías peruanas con la implementación de la CINIIF 23?

ENTREVISTA A PROFUNDIDAD


Ferdinand Vinas
02/04/2020

PUESTO: DIRECTOR TAX & LEGAL

TIEMPO EN EL SECTOR: 2 AÑOS.

1. Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.
2. ¿Cómo visualiza el sector eléctrico peruano a largo plazo, cree que las compañías de energías renovables aumentarán su posicionamiento en el mercado?
3. ¿Cuál es su opinión en términos generales de la CINIIF 23: Incertidumbre frente a los tratamientos inciertos de impuesto a la renta? Implicancias y repercusión en las compañías del sector. ¿Qué ventajas y desventajas puede apreciar de su aplicación en el sector eléctrico peruano?
4. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación? y ¿Por qué?
5. De acuerdo con su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades peruanas? Específicamente de las compañías eléctricas.
6. ¿Cuál cree que es el efecto de la nueva metodología de medición de la provisión según la CINIIF 23? Valor esperado o importe más probable.
7. ¿Qué se entiende por cada una de las metodologías de medición de provisión, valor esperado o importe más probable dentro de la normativa del Impuesto a la Renta?
8. ¿Qué nueva información se va a revelar con la aplicación de la CINIIF 23, en los estados financieros y cuáles serían sus efectos?
9. ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario en las entidades del sector eléctrico peruano serán afectadas con la aplicación de la nueva norma de interpretación?
10. En su opinión ¿cuáles serían los impactos financieros al implementar esta nueva norma de interpretación en el sector eléctrico?
11. ¿En qué medida se podría contrarrestar los impactos negativos para la compañía con la aplicación de la CINIIF 23?

12. ¿Cuáles considera que pueden ser las dificultades y nuevos retos que afrontarán las compañías públicas y privadas del sector eléctrico respecto a la implementación de la CINIIF 23? ¿porqué?
13. ¿Habrá cambios en la presentación de los estados financieros por la implementación de la CINIIF 23?
14. ¿Qué cambios significativos en las políticas contables surgirán como consecuencia de la implementación de la CINIIF 23?
15. De acuerdo con su experiencia y criterio, ¿Nos podrá comentar acerca del tratamiento de los gastos deducibles que generen inciertos, de acuerdo a la normativa vigente?
16. ¿Cuál cree que sería el impacto en ratios e indicadores financieros de compañías del sector eléctrico con la implementación de la CINIIF 23?

ENTREVISTA A PROFUNDIDAD

PUESTO:

TIEMPO EN EL SECTOR:

1. Nos puede comentar en base a su conocimiento y desde su perspectiva, la situación actual del sector eléctrico peruano.
2. ¿Cómo visualiza al sector eléctrico peruano a largo plazo, cree que las compañías de energías renovables aumentarán su posicionamiento en el mercado?
3. ¿Cuál es su opinión en términos generales de la CINIIF 23: Incertidumbre frente a los tratamientos inciertos de impuesto a la renta? Implicancias y repercusión en las compañías del sector. ¿Qué ventajas y desventajas puede apreciar de su aplicación en el sector eléctrico peruano?
4. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación? y ¿Por qué?
5. De acuerdo con su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades peruanas? Específicamente de las compañías eléctricas.
6. ¿Cuál cree que es el efecto de la nueva metodología de medición de la provisión según la CINIIF 23? Valor esperado o importe más probable.
7. ¿Qué se entiende por cada una de las metodologías de medición de provisión, valor esperado o importe más probable dentro de la normativa del Impuesto a la Renta?
8. ¿Qué nueva información se va a revelar con la aplicación de la CINIIF 23, en los estados financieros y cuáles serían sus efectos?
9. ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario en las entidades del sector eléctrico peruano serán afectadas con la aplicación de la nueva norma de interpretación?
10. En su opinión ¿cuáles serían los impactos financieros al implementar esta nueva norma de interpretación en el sector eléctrico?
11. ¿En qué medida se podría contrarrestar los impactos negativos para la compañía con la aplicación de la CINIIF 23?

12. ¿Cuáles considera que pueden ser las dificultades y nuevos retos que afrontaran las compañías públicas y privadas del sector eléctrico respecto a la implementación de la CINIIF 23? ¿porqué?
13. ¿Habrá cambios en la presentación de los estados financieros por la implementación de la CINIIF 23?
14. ¿Qué cambios significativos en las políticas contables surgirán como consecuencia de la implementación de la CINIIF 23?
15. De acuerdo con su experiencia y criterio, ¿Nos podría comentar acerca del tratamiento de los gastos deducibles que generen inciertos, de acuerdo a la normativa vigente?
16. ¿Cuál cree que sería el impacto en ratios e indicadores financieros de compañías del sector eléctrico con la implementación de la CINIIF 23?

JUAN JOSÉ CORÓN VÁZQUEZ

ENTREVISTA A PROFUNDIDAD

NOMBRE:

PUESTO: Gerente de Fiscalización

TIEMPO EN EL SECTOR: 3 años

1. ¿Cuál es su opinión en términos generales de la CINIIF 23: Incertidumbre frente a los tratamientos inciertos de impuesto a la renta? Implicancias y repercusión en las compañías. ¿Qué ventajas y desventajas puede apreciar de su aplicación en las compañías peruanas?
2. ¿Considera que existen transacciones cuyo tratamiento tributario al momento es incierto para su aplicación? y ¿Por qué?
3. De acuerdo con su experiencia, ¿Cómo ha sido la percepción en la adopción de la CINIIF 23 por parte de las sociedades peruanas?
4. ¿Cuál cree que es el efecto de la nueva metodología de medición de la provisión según la CINIIF 23? Valor esperado o importe más probable.
5. ¿Qué se entiende por cada una de las metodologías de medición de provisión, valor esperado o importe más probable dentro de la normativa del Impuesto a la Renta?
6. ¿Qué nueva información se va a revelar con la aplicación de la CINIIF 23, en los estados financieros y cuáles serían sus efectos?
7. ¿Cómo considera que el tratamiento contable y tributario en las compañías serán afectadas con la aplicación de la nueva norma de interpretación?
8. En su opinión ¿cuáles serían los impactos financieros al implementar esta nueva norma de interpretación en las compañías?
9. ¿En qué medida se podría contrarrestar los impactos negativos para una compañía con la aplicación de la CINIIF 23?
10. Según su experiencia en SUNAT, ha podido verificar estas posiciones inciertas en compañías eléctricas?
11. ¿Cuáles considera que puedan ser las dificultades y nuevos retos que afrontaran las compañías públicas y privadas respecto a la implementación de la CINIIF 23? ¿porqué?

12. ¿Habrá cambios en la presentación de los estados financieros por la implementación de la CINIIF 23?
13. ¿Qué cambios significativos en las políticas contables surgirán como consecuencia de la implementación de la CINIIF 23?
14. De acuerdo con su experiencia y criterio, ¿Nos podría comentar acerca del tratamiento de los gastos deducibles que generen inciertos, de acuerdo a la normativa vigente?
15. ¿Cuál cree que sería el impacto en ratios e indicadores financieros de compañías peruanas con la implementación de la CINIIF 23?

Encuestas a compañías eléctricas

ENCUESTA

Puesto:

Tiempo en el sector:

1. Referente a los gastos provisionados ¿Cuál es el porcentaje que se encuentra en incertidumbre de ser aceptados?

A. 0% B. 1-5% C. 6-10% D. 11-20%

E. Otro (especifique)_____
2. Respecto a la pregunta anterior ¿Cuáles son las causas principales por las cuales existe esta incertidumbre?
A. Falta de sustento (denuncias u otros documentos sustentatorios)
B. Falta de pruebas objetivas
C. Método de cálculo usado.
D. Otro (Especifique)_____
3. De los gastos que se encuentran en incertidumbre, luego de una verificación fiscal y/o tributaria, el porcentaje de estos que fueron aceptados tributariamente son:
A. 0% B. 1-5% C. 6-10% D. 11-20% E. Otro
(especifique)
4. ¿Considera que existe alguna norma contable que contemple los lineamientos sobre los gastos con incertidumbre de ser aceptados tributariamente?
A. Sí (¿Cuál?)_____ B. No
5. ¿Tiene conocimiento sobre la CINIIF 23?
A. Sí B. No
6. ¿Considera que la CINIIF 23 va a aumentar o reducir este porcentaje de incertidumbre?
A. Aumentar B. Reducir C. Indiferente
7. Respecto a la pregunta anterior ¿Cuál(es) considera que es (son) la(s) principal(es) razón(es)?

12. ¿Cuánto cree que impacte la provisión tanto de hechos posibles como probables en el estado de resultados?

- A. Ningún impacto B. Muy poco impacto. C. Poco impacto
D. Regular impacto E. Mucho impacto

13. De haber marcado una respuesta diferente a la A, ¿Dónde considera que se realice el impacto? Indique de menor a mayor importancia, siendo 5 la de mayor impacto.

- A. Gastos Operativos
B. Determinación de Impuesto a la Renta
C. Determinación de Impuesto a la Renta Diferido
D. EBITDA
E. Otro (especifique)

14. Enumere del 1 al 5 cuales son las normas con mayor relación con la aplicación de la CINIIF 23, siendo 5 la de mayor importancia:

- A. NIC 1 B. NIC 8 C. NIC 12 D. NIC 37
E. Otra (especifique) _____

15. ¿Cuál es su opinión sobre la aplicación de la CINIIF 23 en Perú?

- A. Es factible en Perú B. No es factible en Perú

16. ¿Cuál es el principal aporte de la CINIIF 23?

- A. Aclaración sobre dudas de la NIC 12
B. Cálculos más exactos
C. Mayor claridad sobre la deducibilidad de los gastos
D. Ninguno
E. Otro (especifique) _____

17. ¿Cuál considera como el mayor problema de la CINIIF 23?

- A. Dificultad de implementación
B. Costo
C. Tiempo que toma aplicar
D. Contradicción con otras normas
E. Otro (especifique)

18. Tomando en cuenta las preguntas 16 y 17 ¿Considera que la aplicación de la CINIIF 23 es beneficiosa?

- A. Sí B. No

19. Método usado para el cálculo de la provisión:

- A. Valor Esperado B. Valor Más Probable C. Ambos
D. Otro (especifique) _____

20. Respecto a la pregunta 19, ¿Cuál es el motivo del uso de este método frente a otro?

- A. Cálculos más exactos
B. Mayor aceptabilidad por parte de SUNAT
C. Facilidad de aplicación
D. Otro (especifique) _____

21. Respecto a la pregunta 19, ¿ha presentado algún problema por el uso del método aplicado?

- A. Sí B. No

22. De haber marcado sí, ¿Qué problemas ha presentado?, de haber marcado no pase a la pregunta 24.

- A. Dificultad de uso B. Rechazo por parte de SUNAT
C. Rechazo por parte de Auditoría Externa
D. Otro (especifique) _____

23. ¿Cómo se solucionó este problema?

- A. Capacitaciones B. Revisión del reglamento
C. Opiniones de expertos D. _____ Otro _____ (especifique)
E. No se solucionó

24. ¿Qué norma contable considera que se contrapone a la CINIIF 23?

- A. NIC 12 B. NIC 37 C. Todas las anteriores
D. Otra (especifique) _____ E. Ninguna

25. Respecto a la pregunta anterior, de haber marcado una respuesta diferente a la E, ¿Cuál(es) considera que es (son) la(s) principal(es) razón(es)?

- A. Cálculo de provisión
- B. Revelación de hechos posibles como probables
- C. Contradicción de normativa (especifique)
- D. Todas las anteriores.
- E. Otra (especifique)

ENCUESTA

Puesto: *Contador*

Tiempo en el sector: *5 años*

1. Referente a los gastos provisionados ¿Cuál es el porcentaje que se encuentra en incertidumbre de ser aceptados?
A. 0% B. 1-5% C. 6-10% D. 11-20%
E. Otro (especifique) _____
2. Respecto a la pregunta anterior ¿Cuáles son las causas principales por las cuales existe esta incertidumbre?
 A. Falta de sustento (denuncias u otros documentos sustentatorios)
B. Falta de pruebas objetivas
C. Método de cálculo usado.
D. Otro (Especifique) _____
3. De los gastos que se encuentran en incertidumbre, luego de una verificación fiscal y/o tributaria, el porcentaje de estos que fueron aceptados tributariamente son:
A. 0% B. 1-5% C. 6-10% D. 11-20% E. Otro (especifique)
4. ¿Considera que existe alguna norma contable que contemple los lineamientos sobre los gastos con incertidumbre de ser aceptados tributariamente?
A. Sí (¿Cuál?) _____ B. No
5. ¿Tiene conocimiento sobre la CINIIF 23?
 A. Sí B. No
6. ¿Considera que la CINIIF 23 va a aumentar o reducir este porcentaje de incertidumbre?
 A. Aumentar B. Reducir C. Indiferente
7. Respecto a la pregunta anterior ¿Cuál(es) considera que es (son) la(s) principal(es) razón(es)?
A. Provisión de hechos posibles y probables
B. Cálculos más exactos
C. Aclaraciones sobre NIC 12
D. Otro (especifique) _____
8. ¿Cuentan con un plan de implementación de la CINIIF 23?
 A. Sí B. No

9. En caso haber marcado Si. Especifique cómo se planea iniciar esta implementación:
- A. Contratación de un externo para que inicie la regulación sobre la CINIIF 23.
 - B. Capacitación para saber cómo implementar la CINIIF 23.
 - C. Identificar operaciones – Evaluar – Identificar criterios – Elegir método – Revelar.
 - D. Elegir método – Identificar operaciones – Evaluar – Identificar criterios – Revelar.
 - E. Identificar operaciones – Identificar criterios – Evaluar - Elegir método – Revelar.
 - F. Otro (Especifique) _____
10. ¿Cuál es su opinión sobre la provisión tanto de hechos posibles como probables?
- A. Totalmente en desacuerdo
 - B. En desacuerdo
 - C. Indiferente
 - D. De acuerdo
 - E. Totalmente de acuerdo
11. Respecto a la pregunta 10 ¿Cuál(es) es (son) la(s) causa(s) principal(es)?
- A. Dificultad de provisión.
 - B. Contradicción con NIC 8.
 - C. Contradicción con NIC 12.
 - D. Generación de gastos con incertidumbre de ser aceptados tributariamente
 - E. Otro (especifique) _____
12. ¿Cuánto cree que impacte la provisión tanto de hechos posibles como probables en el estado de resultados?
- A. Ningún impacto
 - B. Muy poco impacto.
 - C. Poco impacto
 - D. Regular impacto
 - E. Mucho impacto
13. De haber marcado una respuesta diferente a la A, ¿Dónde considera que se realice el impacto? Indique de menor a mayor importancia, siendo 5 la de mayor impacto.
- A. Gastos Operativos
 - B. Determinación de IR
 - C. Determinación de IR Diferido
 - D. EBITDA
 - E. Otro (especifique)

14. Enumere del 1 al 5 cuales son las normas con mayor relación con la aplicación de la CINIIF 23, siendo 5 la de mayor implicancia:
- A. NIC 1 B. NIC 8 C. NIC 12 D. NIC 37
E. Otra (especifique) _____
15. ¿Cuál es su opinión sobre la aplicación de la CINIIF 23 en Perú?
- A. Es factible en Perú B. No es factible en Perú
16. ¿Cuál es el principal aporte de la CINIIF 23?
- A. Aclaración sobre dudas de la NIC 12
B. Cálculos más exactos
C. Mayor claridad sobre la deducibilidad de los gastos
D. Ninguno
E. Otro (especifique) _____
17. ¿Cuál considera como el mayor problema de la CINIIF 23?
- A. Dificultad de implementación B. Costo
C. Tiempo que toma aplicar D. Contradicción con otras normas
E. Otro (especifique) _____
18. Tomando en cuenta las preguntas 16 y 17 ¿Considera que la aplicación de la CINIIF 23 es beneficiosa?
- A. Si B. No
19. Método usado para el cálculo de la provisión:
- A. Valor Esperado B. Valor Más Probable C. Ambos
D. Otro (especifique) _____
20. Respecto a la pregunta 19, ¿Cuál es el motivo del uso de este método frente a otro?
- A. Cálculos más exactos
 B. Mayor aceptabilidad por parte de SUNAT
C. Facilidad de aplicación
D. Otro (especifique) _____
21. Respecto a la pregunta 19, ¿ha presentado algún problema por el uso del método aplicado?
- A. Si B. No

22. De haber marcado sí, ¿Qué problemas ha presentado?, de haber marcado no pase a la pregunta 24.
- A. Dificultad de uso
 - B. Rechazo por parte de SUNAT
 - C. Rechazo por parte de Auditoría Externa
 - D. Otro (especifique) _____
23. ¿Cómo se solucionó este problema?
- A. Capacitaciones
 - B. Revisión del reglamento
 - C. Opiniones de expertos
 - D. Otro (especifique) _____
 - E. No se solucionó
24. ¿Qué norma contable considera que se contrapona a la CINIIF 23?
- A. NIC 12
 - B. NIC 37
 - C. Todas las anteriores
 - D. Otra (especifique) _____
 - E. Ninguna
25. Respecto a la pregunta anterior, de haber marcado una respuesta diferente a la E, ¿Cuál(es) considera que es (son) la(s) principal(es) razón(es)?
- A. Cálculo de provisión
 - B. Revelación de hechos posibles como probables
 - C. Contradicción de normativa (especifique) _____
 - D. Todas las anteriores
 - E. Otra (especifique) _____