

LA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE UN ARRENDAMIENTO COMO OPERATIVO O FINANCIERO

EL ROL QUE DEBEN JUGAR LAS NORMAS CONTABLES

ALFREDO GUERRA ARCE (*)

1 SITUACIÓN ACTUAL

A fin de determinar si un arrendamiento realizado por contribuyentes fuera del sistema financiero nacional, es operativo o financiero, esto es, una compra-venta financiada, la Administración Tributaria ha venido aplicando la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17 como una norma jurídica recurriendo a la Norma IX del Título Preliminar (TP) del Código Tributario (CT) y el artículo 223° de la Ley General de Sociedades (LGS). La primera dispone que en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. La segunda establece que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (PCGA)⁽¹⁾.

Por su parte, el Tribunal Fiscal (TF), en las Resoluciones (RTF) N°s. 15502-10-2011 y 10813-3-2010 y 10919-1-2015 tuvo conocimiento de controversias en que el contribuyente como arrendatario había registrado contablemente arrendamientos con opción de compra como arrendamientos financieros de acuerdo con la NIC 17. Esto es, anotó el bien arrendado como activo, pero había decidido hacer una conciliación tributaria considerando que el bien no era de su propiedad. Así, añadía a la utilidad contable la depreciación, pero dedu-

RESUMEN

En el presente Informe tributario el autor analiza si existe un vacío en la norma tributaria para distinguir un arrendamiento de una venta de bienes y si las normas contables pueden suplir ese vacío.

cía el gasto por las cuotas. El TF resolvió que no procedía dicha conciliación asumiendo que no había norma tributaria que contradijera el registro contable realizado acorde con la NIC 17 pues el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), solo admite dicha conciliación cuando existen diferencias entre el tratamiento contable y tributario. Es decir, entendió también a la NIC 17 como una norma tributaria.

En un caso similar, el TF mediante la RTF N° 10577-8-2010 recurrió adicionalmente a la antigua norma VIII del TP (hoy en el primer y último párrafo de la norma XVI) para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, conforme con los actos,

situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios a fin de establecer si existía simulación y aplicar la norma tributaria correspondiente a los actos efectivamente realizados. Así, además de considerar que la opción de compra era por un precio simbólico tomo como otro indicio que el arrendatario contabilizó el bien arrendado como activo propio, llegando a la conclusión que la intención de las partes era transferir la propiedad desde un inicio.

En otro caso de registro contable bajo la NIC 17, el TF tomó una dirección distinta en la RTF N° 3248-5-2010. Apreció que el registro del activo o la vinculación de las partes no era indicativo de la intención de las partes de celebrar una compraventa. Influyó en esta apreciación que, a diferencia de los casos arriba citados, la opción de compra se pactó por el valor de tasación del bien y no a un valor simbólico. Asimismo, encontró que la Administración Tributaria no había analizado si los valores de la renta mensual comprendían parte del precio de los bienes. En este sentido, consideró que el caso no tenía elementos para establecer una simulación y recalificar la operación como una venta a plazos.

(*) Abogado y Magíster en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Docente de Maestría en la Universidad ESAN y la Universidad de San Martín de Porres. Consultor Independiente.

(1) Informe N° 133-2012-SUNAT/4B0000. Si bien se refiere a un derecho de uso recurre a las normas contables para definir si debe tratarse como arrendamiento financiero u operativo. También precisa que los PCGA comprenden, sustancialmente, a las NIC, oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), de acuerdo con la R. de CNC N° 13-98-EF/ 93.01.

Como se puede apreciar, la manera en que las autoridades tributarias han considerado la forma del registro contable del arrendamiento operativo o financiero lleva a dos tipos de consideraciones: (i) que las normas contables tienen efecto tributario, esto es, que son también normas tributarias; y (ii) que también sirven para identificar una simulación. En este contexto, haciendo aparte la regulación tributaria del contrato de *leasing* con entidades del sistema financiero nacional, tenemos que los contribuyentes tanto arrendador como arrendatario para fines tributarios tendrían que analizar cualquier arrendamiento y someterlo a la comprobación de las circunstancias de la NIC 17 o de la NIIF 16, a partir del 1 de enero de 2019, para determinar si existe un arrendamiento financiero (venta a plazos) o un arrendamiento operativo.

Sin embargo, ¿esto es necesariamente así?, ¿realmente existe un vacío en la norma tributaria para distinguir un arrendamiento de una venta de bienes?, ¿pueden las normas contables considerarse como supletorias para este efecto?, ¿las circunstancias descritas por las normas contables pueden ser suficientes para determinar la realidad económica de la operación y establecer si existe una simulación? Trataremos de responder estas preguntas en el siguiente análisis.

2 LA SUPUESTA SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS CONTABLES

Para las normas del Impuesto a la Renta (IR), la enajenación tiene una definición expresa consistente en la transferencia de dominio a título oneroso, lo cual resulta concordante con la regulación del costo computable y de la depreciación, que también se refiere expresamente a una adquisición o contraprestación por su compra⁽²⁾. Es decir, se requiere que se transmitan todas las facultades de la propiedad, a saber, conforme con el artículo 923° del Código Civil (CC), el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien⁽³⁾.

*“La propiedad es el derecho subjetivo que confiere a su titular el poder más amplio, completo y pleno sobre una cosa. En efecto, el propietario tiene todas las facultades posibles respecto del bien, siendo soberano en las decisiones que adopte sobre su aprovechamiento y destino. Por este motivo se dice que **la propiedad es un derecho de carácter absoluto, en contraposición con los demás derechos reales o desmembraciones del dominio**, los cuales únicamente confieren a sus titulares poderes limitados o parciales sobre el bien –como es el caso del usufructo, por ejemplo”* (el resaltado es nuestro)⁽⁴⁾.

Así, dictando la norma tributaria que la enajenación es el hecho que genera el ingreso, necesariamente el momento en que se produce el mismo con la transferencia de todas las facultades de la propiedad, también define el periodo de devengo del ingreso. En efecto, el hecho sustancial generador del derecho al ingreso por la transferencia de propiedad no puede ser otro que la transmisión de todas las facultades que la propiedad implica, no solamente de una parte o de algunas.

Por su parte, de acuerdo con nuestro Código Civil el arrendamiento es un contrato de goce destinado a que el arrendatario disfrute del bien, sin poder disponer del mismo pues también lo obliga a devolverlo. En el arrendamiento – venta, regulado como una variante de la compra venta, la transferencia será con el pago de la última cuota convenida que comparte al mismo tiempo, la naturaleza jurídica de renta y precio. Es un contrato de

cambio destinado a circulación de la riqueza; y de disposición. Sin embargo, se advierte que el riesgo de pérdida del bien permanece en el propietario hasta el pago de la última cuota, precisamente porque la transferencia de propiedad no ocurre sino hasta dicho pago.

En este contexto de normas legales parece claro que no existe una falta de previsión de las normas del IR en cuanto a la definición de enajenación y el momento en que se produce. Tampoco respecto del arrendamiento financiero pues este se identifica como una compra venta a plazos que igual queda bajo el concepto de enajenación referido. En este sentido, no habría necesidad de remitirse a otras normas distintas a las tributarias, como la NIC 17. Si bien podrían ser normas legales por disposición de la LGS y el Consejo Normativo de Contabilidad, no son normas tributarias y para su aplicación a este ámbito es necesario que no se opongan o desnaturalicen las existentes⁽⁵⁾. Veamos.

La NIC 17 se enfoca en hechos relacionados con la transferencia de los riesgos y beneficios *derivados de la propiedad*. Adicionalmente considera: (i) la probabilidad de transferencia de propiedad al final del contrato sea porque se pacta expresamente, los bienes son tan especializados que solo el arrendatario puede usarlos o su valor será mínimo en dicho momento; o (ii) si la renta periódica o la renta final por su relación con el valor del bien y su vida útil, pueden ser indicativos de que se está pagando un precio por el mismo⁽⁶⁾.

Como se puede apreciar, la NIC 17 al determinar la existencia de una venta

(2) Artículos 5°, 20°, 38° y 41° de la LIR.

(3) «...los términos “propiedad y dominio”, “propietario y dueño” son sinónimos...significa uno de los derechos patrimoniales sobre los bienes: el máximo posible. En este sentido la propiedad puede ser definida como el poder jurídico pleno sobre una cosa...». ARIAS-SCHREIBER, Max. *Exégesis del Código Civil Peruano de 1984*. Tomo IV Derechos Reales. Gaceta Jurídica, Lima, 1998, pág. 182.

(4) DEL RISCO, Luis Felipe. “Las restricciones convencionales al derecho de propiedad y su oponibilidad a terceros”. EN: *Themis* N° 60, Lima, 2011, pág. 123.

(5) Sin considerar el cuestionamiento de su calidad de normas jurídicas por falta de publicación del texto completo en el Diario Oficial “El Peruano”.

(6) El párrafo 10 de la NIC 17 establece la prevalencia de la sustancia económica sobre la forma jurídica al indicar que esta clasificación dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato. De esta manera, junto con el párrafo 11, establecen situaciones que, por sí solas o de manera conjunta, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero:

(a) El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

(...)

o una venta plazos (arrendamiento financiero) no consideran uno de los atributos esenciales de la propiedad que es la facultad de disposición del bien. Considera suficiente que existan efectos derivados de la propiedad que pueden estar en el ámbito jurídico del uso y disfrute, pero no de la disposición. Es más, no es parte de su objetivo identificar una transferencia de propiedad sino “asimilar” la operación sea con una compraventa aplazada o con una prestación de servicios. Como el arrendamiento no transfiere la propiedad, la contabilidad se enfoca más bien en determinar si en esencia se ha producido una transferencia de riesgos y ventajas y si en otros casos el arrendador presta un servicio dado que retiene dichos riesgos y ventajas⁽⁷⁾.

Desde el punto de vista jurídico y para gatillar todos los efectos legales correspondientes, una enajenación requiere mucho más que la transferencia de riesgos y beneficios, la gestión de la propiedad o su control efectivo. De acuerdo con nuestro sistema jurídico el derecho de disponer o *ius abutendi* es el más caracterizado y típico de los atributos del dominio (dado que el uso y goce son actos de administración), por cuya virtud el dueño tiene la libertad de disposición tanto material como jurídica, **consumiéndolos, afectándolos, desmembrándolos o desprendiéndose de ellos** a título oneroso o gratuito⁽⁸⁾. Es decir el arrendador para ser considerado un comprador, tendría que destruir el bien arrendado mientras lo usa, darlo en garantía, desarmarlo definitivamente en sus partes o enajenarlo, lo cual es imposible de determinar al inicio del contrato.

En este sentido, en nuestra opinión estas normas estarían contradiciendo el texto expreso de la norma tributaria o por lo menos desnaturalizándolo en cuanto al concepto de enajenación y el momento en que se produce. Efectivamente, si bien las normas contables podrían ser también normas legales siempre tendrán un rango inferior a la ley y, por tanto, no pueden interpretarse por encima de la misma en cuanto a sus aspectos material y temporal. De lo contrario se estaría transgrediendo el principio de Reserva de Ley.

En suma, la distinción legal entre arrendamiento financiero y operativo no puede más que construirse sobre la base de la existencia o no de una enajenación, transmitiendo no solo los atributos de uso y disfrute sino también los de disposición. Así, no cabe la aplicación de la NIC 17 como norma tributaria para generar una consecuencia de aplicarle la calificación de venta a plazos a una entrega de bien en uso, sea cual fuere el nivel del mismo, a cambio de una renta periódica, sea cual fuere su monto.

Discusión de otra naturaleza es examinar los hechos bajo los criterios de sustancia económica de estas normas contables a fin de establecer si un arrendamiento es una simulación que oculta una venta a plazos lo cual analizaremos en el apartado 5.

3 LA INCORPORACIÓN DE LA NORMA CONTABLE DE DEVENGO AL SISTEMA LEGAL TRIBUTARIO

A partir de 2019, con la vigencia de la NIIF 15 como norma tributaria, cabe preguntarse si el ingreso se devenga con la transferencia del control o la transferencia del riesgo de pérdida o si debemos esperar siempre al momento de entregar todas las facultades de la propiedad. De acuerdo con esta norma contable, el control implica el derecho a dirigir la forma y finalidad del uso del activo y obtener

sustancialmente todos los beneficios a lo largo de todos los periodos de uso o cuando dicha dirección está prede-terminada de inicio (casos en que el derecho de usar o explotar el activo se extiende por todos los periodos de uso o en aquellos en que el usuario ha diseñado el bien *ad-hoc* para sí mismo).

Pareciera que en términos jurídicos ya no se exigiría transmitir el derecho de disposición, atributo esencial de la propiedad y habría que determinar en qué medida la NIIF 16 puede ser supletoria en la determinación de los efectos tributarios de un arrendamiento financiero u operativo. En efecto, esta última norma no está expresamente incorporada como parte del sistema tributario, pero podría complementar la NIIF 15 que ahora sí tiene reconocimiento de fuente del derecho tributario.

No obstante, debemos indicar que tratándose la NIIF 15 del devengo para fines tributarios, esto es para fines del aspecto temporal del impuesto, la aplicación de las disposiciones de la NIIF 16 solo podrían complementar dicha temporalidad sin que pudieran aplicarse como absolutas. Asimismo, tampoco podrían pasar por encima del acaecimiento del aspecto material de la definición de enajenación misma que requiere la transferencia de todas las facultades del dominio y no solo algunas. Lo contrario implicaría la inconsistencia de devengar la transferencia del bien y el ingreso con la transferencia de control o riesgo de pérdida, en un primer momento,

(...)

- (b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.
 - (c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.
 - (d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación.
 - (e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
 - (f) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario. Aquí, entendemos que esto podría evidenciar un rescamiento de la pérdida que puede equivaler a un precio por el bien.
 - (g) Las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del arrendamiento).
 - (h) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- (7) BARRAL, Antonio, BAUTISTA, Rafael y otros. "Marco Conceptual del IASB y el debate a la norma de arrendamientos". EN: *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, pág. 60.
- (8) ARIAS-SCHREIBER..., *op. cit.*, pág. 221.

y luego revertirla si es que no se comprueba un efectivo traslado de los poderes de disposición.

Nuevamente, discusión de otra naturaleza será por ejemplo si la devolución de un bien con poca vida o nada de vida útil en sustancia económica implica una verdadera disposición del activo en la forma de consumo del mismo. Esto inclusive sería difícil de concluir pues el bien tendría que ser destruido completamente. Es decir, la NIIF 16 tendría que aplicarse como criterio de interpretación de los hechos, mas no del derecho, a fin de determinar la existencia de una simulación.

Para el arrendatario, el escenario cambia dramáticamente, puesto que ya no le aplicarían los criterios para diferenciar un arrendamiento financiero de uno operativo, sino que siempre registraría un arrendamiento financiero, pero por la adquisición de un derecho de uso, no propiamente del activo arrendado.

Efectivamente, la contribución de un bien a una entidad no es su corporeidad como bien, sino los servicios que aporta. En el caso de la compraventa son todos los servicios que puede prestar el bien; en el arrendamiento, los que puede prestar por un periodo de tiempo. Es ese conjunto de servicios el que se está adquiriendo a través de un derecho de uso⁽⁹⁾.

Luego, aquí resulta mucho más claro que no existe transferencia de propiedad del bien y que el arrendatario al no tener la propiedad podría deducir como gasto las cuotas de arrendamiento aun cuando el arrendador califique su contrato como financiero. En efecto, como dijimos más arriba la calificación para el arrendador solo tiene efecto para definir el aspecto temporal del impuesto, pero no para definir la naturaleza legal de la operación, salvo que interpretando los hechos se compruebe una simulación que oculte una compraventa.

Asimismo, para fines contables este derecho de uso no es intangible⁽¹⁰⁾. Igual para fines tributarios, pues es un derecho de uso sobre un bien tangible, el cual no encuadra ni es similar al listado previsto en el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del IR (LIR). Así,

en nuestra opinión el tratamiento tributario seguiría siendo el de un gasto.

4 SUSTANCIA ECONÓMICA SOBRE FORMA JURÍDICA EN LA CONTABILIDAD Y EN LA TRIBUTACIÓN

Con el panorama un poco más claro sobre la ubicación de las normas tributarias y contables, podemos pasar a revisar en qué medida los criterios de la NIC 17 y luego los de la NIIF 16 nos pueden revelar una simulación o un beneficio fiscal en que un arrendamiento pueda estar ocultando una venta a plazos. Previamente veamos el contexto en el cual se generan dichas normas y su contraste con el sistema jurídico tributario.

Dentro de los principios de la ciencia contable está la sustancia económica que manda que el registro de las transacciones de una entidad capte la esencia económica de esta y debe estar acorde con su realidad económica y no solo con la forma que se le pretende dar. Este principio responde a un objetivo de la información financiera con propósito general: proporcionar información financiera sobre una entidad que sea útil para tomar decisiones⁽¹¹⁾.

Al efecto, es relevante esta información sobre la naturaleza e importes de los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad⁽¹²⁾, esto es para ayudarlos a evaluar la liquidez y solvencia de la misma. Así, los informes financieros representan de manera fiel *completa*,

neutral y libre de error los fenómenos económicos en palabras y números⁽¹³⁾. Consecuentemente, al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen en la misma, y no meramente a su forma legal⁽¹⁴⁾.

En el derecho tributario la doctrina de la sustancia sobre la forma tiene otro contexto que se puede describir en dos niveles. El primero, para detectar si la fórmula legal pactada en una operación o relación contractual, llámese venta, alquiler, locación de servicios independiente, carece de concordancia con los hechos, esto es para verificar si existe una simulación relativa y determinar que en la realidad no hay un alquiler sino una venta a plazos. El segundo nivel busca identificar si una fórmula legal que sí concuerda con los hechos, está siendo utilizada para un propósito económico exclusivamente fiscal o si hay además razones de beneficio más importantes que justifiquen la fórmula adoptada⁽¹⁵⁾.

Este segundo nivel de análisis económico es el contemplado en el literal b) del tercer párrafo de la Norma XVI del TP de nuestro CT, el cual necesariamente debe ser acompañado del análisis puramente jurídico contemplado en el literal a) de la misma norma, consistente en si la fórmula legal es artificiosa o usual, así como propia o impropia, respecto de la finalidad que se le acepta y reconoce en el sistema jurídico en su conjunto (causa típica), a fin de determinar si existe un abuso del derecho o fraude a la ley⁽¹⁶⁾.

(9) BARRAL...y otros. *op. cit.*, pág. 67.

(10) "La naturaleza del recurso es la misma si el bien hubiese sido adquirido en propiedad, esto es, el derecho que confiere el control sobre el recurso no determina la naturaleza del mismo...Por este motivo, la discusión sobre si debe ser un activo intangible huelga completamente". *Ibidem*, pág. 68.

(11) Marco Conceptual OB1: El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener instrumentos de patrimonio y de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

(12) Marco Conceptual OB13.

(13) Marco Conceptual CC12.

(14) Marco conceptual 4.6.

(15) CAHN-SPEYER, Paul. "La potestad de la Administración Tributaria para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica". EN: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 44. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2006, pág. 46.

(16) LALANNE, Guillermo. "Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario". EN: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 44. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2006, pág. 125.

Puede observarse que las coincidencias entre contabilidad y tributación, en un primer nivel están en el uso de la sustancia económica para evidenciar una situación real y no simulada. El contraste está en la finalidad, de lado de la contabilidad para reflejar información confiable y neutral. Del lado de la tributación para desencadenar los efectos legales que corresponden a la situación real. En un segundo nivel, la coincidencia es la medición de resultados económicos para establecer las ventajas de una operación. La diferencia es que dicha ventaja para la contabilidad ayudaría a tomar una decisión, pero para fines tributarios es un elemento para juzgar si la decisión no tiene otro factor que el tributario, acompañada de una utilización artificiosa o impropia de la fórmula legal del arrendamiento.

5 LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES PARA DETECTAR ACTOS SIMULADOS

Veamos nuevamente la NIC 17 conforme lo que hemos desarrollado hasta ahora. La norma se enfoca en hechos relacionados con la transferencia de los riesgos y beneficios *derivados de la propiedad*. Adicionalmente considera: (i) la probabilidad de transferencia de propiedad al final del contrato sea porque se pacta expresamente, los bienes son tan especializados que solo el arrendatario puede usarlos o su valor será mínimo en dicho momento; o (ii) si la renta periódica o la renta final por su relación con el valor del bien y su vida útil, pueden ser indicativo de que se está pagando un precio por el mismo. Por su parte, la NIC 18 se enfoca en la transferencia de los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes sin conservar gestión asociada con la propiedad, ni control efectivo, con probabilidad de recibir ingresos e incurrir en costos medibles confiablemente. En mi opinión los elementos de probabilidad de la transferencia no tendrían por qué ser concluyentes de que un arrendamiento sea una venta porque en todos los casos no se ha trans-

ferido un poder de disposición sobre el bien desde el inicio. Legalmente, tanto en el arrendamiento-venta como en el arrendamiento es claro que no existe una transferencia de propiedad al inicio del contrato. Lo mismo cabría decir acerca de los elementos cuantitativos acerca del precio y la vida útil, por cuanto tampoco implican de manera concluyente una transferencia del poder de disposición. En otras palabras, las normas contables, no resultaría criterio suficiente para determinar la existencia de que un arrendamiento es una venta financiada.

Esto es claro en la medida que la finalidad de la contabilidad viene a ser distinta, porque busca reflejar información de manera confiable y neutral. Las herramientas de la ciencia contable están diseñadas para alcanzar esta finalidad y mal podría recurrirse a ellas para cumplir finalidades distintas. La finalidad del derecho tributario en cuanto a la simulación es mucho más seria y grave pues implica generar consecuencias jurídicas en que se gatilla todo el *ius imperium* del Estado para determinar y cobrar el tributo, detrayéndolo de la riqueza individual y afectando el derecho de propiedad.

En este sentido, creemos que si bien la NIC 17 y la NIC 18 son herramientas que permiten detectar posibles simulaciones, estas resultan insuficientes. Los indicios concluyentes deben venir por el lado de hechos que demuestren actos de disposición de los bienes arrendados tales como actos de consumo, afectación, desmembración o de desprendimiento del bien arrendado por parte del arrendatario. Esta conclusión no cambia demasiado con los nuevos criterios introducidos por las NIIF 15 y 16. El criterio del control por el que se transfiere la facultad excluyente de dirigir el uso del bien es un requisito adicional a la transferencia de riesgos y beneficios que se refieren al mero uso y disfrute. El control exige una utilización significativa por la totalidad de periodos de uso y sustancialmente por la totalidad de los beneficios, lo que podría acercarse a facultades de disposición del bien. No obstante, aun con este mayor nivel de requisitos, tampoco

vemos que se verifique la transferencia del poder de disposición

A partir de 2019, la norma tributaria admite la aplicación de la NIIF 15 solamente para fines de devengo, por lo cual para interpretar si en los hechos existe una transferencia de propiedad oculta bajo una simulación de arrendamiento, tampoco serían suficiente la aplicación de las normas contables mencionadas. Repetimos, tendría que probarse actos de disposición del bien arrendado.

6 CONCLUSIONES

- a) La distinción tributaria entre arrendamiento operativo y financiero (venta a plazos) solo puede sustentarse en la existencia o no de una enajenación, esto es, por la transferencia de no solamente los atributos de uso y disfrute sino también los de disposición.
- b) Las normas contables no suplen a las tributarias para calificar un arrendamiento como venta a plazos, sea cual fuere el nivel del mismo, a cambio de una renta periódica, sea cual fuere su monto, puesto que dichas normas contradicen o desnaturalizan la definición de enajenación al considerar circunstancias de uso y disfrute, mas no de disposición.
- c) Lo anterior no cambia por el reconocimiento de las normas contables del devengo dentro del sistema legal tributario, por cuanto este se refiere al aspecto temporal del impuesto, el mismo que no puede cambiar la naturaleza de la enajenación que es su aspecto material.
- d) Las normas contables contienen criterios de sustancia económica que, si bien pueden servir para detectar casos de simulación de ventas a plazos, no son suficientes para concluir en la existencia de una enajenación, pues tendrían que probarse circunstancias de disposición que dichas normas no consideran.