

NOVEDADES WEB

REEMBOLSO DE GASTOS: ADECUADO TRATAMIENTO CONTABLE

CPC Rosa Ortega Salavarría (*)

Voces: Normas internacionales de información financiera – Impuesto General a las Ventas – Comprobante de pago – Impuesto a la Renta – Gastos – Ingreso – Activo – Reembolso de gastos.

Introducción

En el presente artículo efectuaremos el análisis del adecuado tratamiento contable que corresponde otorgar a la figura del Reembolso de gastos, considerando su naturaleza y características.

1. Principales consideraciones

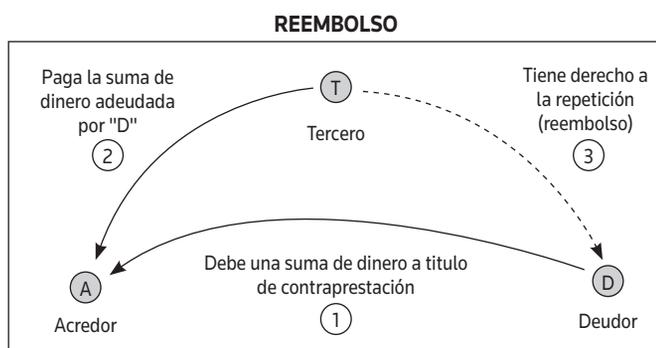
Los reembolsos de gastos surgen en aquellos supuestos en los cuáles un sujeto asume de manera temporal, el importe de una obligación que corresponde a otro sujeto.

Ello, se produce normalmente con ocasión de una relación contractual, en la cual el proveedor del bien o servicio asume el gasto que corresponde a su cliente, generándose por tanto una obligación por parte de éste último (el cliente y que constituye el sujeto obligado) de restituir el importe abonado.

También puede presentarse la figura del reembolso, en aquellas adquisiciones de bienes o prestación de servicios que se realizan a favor de diferentes empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial, en la cual una de ellas efectúa originalmente la cancelación de la obligación generada y luego realiza el cobro a las otras empresas, a título de reembolso.

Desde una perspectiva civil, el artículo 1222° del Código Civil establece a la letra que: *“Puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, sea con el asentimiento del deudor o sin él, salvo que el pacto o su naturaleza lo impidan” (el subrayado nos corresponde).”*

El reembolso implica por tanto para el sujeto que asumió la obligación del deudor, un Derecho de repetición. Graficamos a continuación la figura del reembolso, en la cual es el Tercero el sujeto que tiene derecho a la restitución de los fondos.



2. Análisis tributario

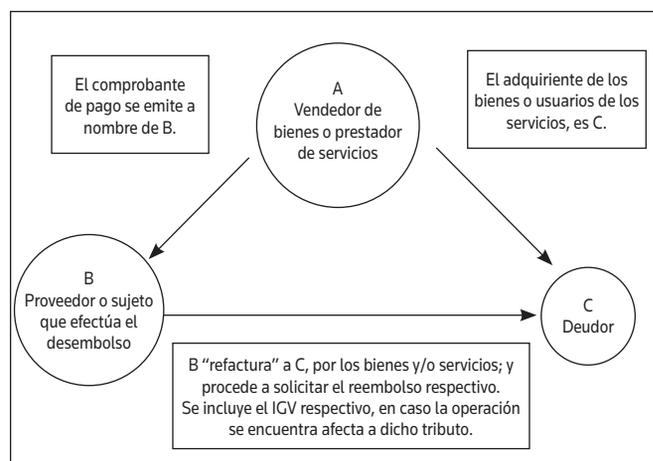
En virtud al análisis realizado en el numeral anterior, se aprecia que la figura del reembolso no implica en lo absoluto que el tercero (sujeto que tiene el Derecho de repetición) haya efectuado una venta de bienes ni una prestación de servicios a favor del deudor; sino que lo único que ha ocurrido es que ha asumido una obligación que no le corresponde y por la

cual luego solicita el respectivo reintegro.

Si bien podría considerarse que resulta meridianamente claro lo expuesto en el párrafo anterior, procede considerar que surgen dudas entre los contribuyentes respecto al tratamiento adecuado a otorgar.

Así se advierte que en el ámbito empresarial, el principal aspecto que origina cuestionamientos ocurre por la emisión del comprobante de pago que efectúa el proveedor o sujeto que efectúa el desembolso de la obligación a favor del deudor.

A continuación presentamos en forma gráfica la práctica realizada por las empresas para fines tributarios.



Dicha práctica o procedimiento, ha originado a través de las instituciones representativas, diferentes consultas a SUNAT, plasmando esta entidad sus criterios a través de informes y cartas. De manera similar, el Tribunal Fiscal, también ha vertido su criterio sobre este tópico ante las controversias producidas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.⁽¹⁾

En virtud a las posturas de ambas instituciones, procede considerar que la figura del reembolso de gastos no debe originar afectación a resultados para el proveedor o sujeto que asume el desembolso por cuenta del deudor, ello implica que no debe considerarse un ingreso ni un gasto.

En el Informe N° 138-2015-SUNAT/5D0000, se plantea el supuesto siguiente:

Materia

En relación con una empresa domiciliada en el Perú, que reembolsa a una empresa no domiciliada los gastos asumidos por esta última a su favor, los cuales cuentan con comprobantes de pago emitidos por los proveedores locales a la empresa no domiciliada, se consulta si dicho reembolso, por el que esta emite a aquella una factura, se encuentra sujeto a retención del Impuesto a la Renta.

En el rubro **Análisis**, entre otros SUNAT precisa que:
(...)

3. Sobre el particular, en el Informe N.º 009-2010-SUNAT/2B0000 (...) se ha indicado que **el derecho a obtener el reembolso no tiene naturaleza de ingreso, por cuanto no supone un beneficio económico para quien lo recibe** sino únicamente el reintegro de una suma prestada (...); y, siendo ello así, el goce de tal derecho no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta pues no constituye una renta o ingreso (...).
Cabe destacar que **la emisión de comprobantes de pago respecto de los gastos asumidos por quien tiene derecho a su reembolso, así como del reembolso mismo, no desvirtúa lo señalado en el párrafo precedente (...).**

En tal sentido, vierte el criterio siguiente:

Conclusión:

“La empresa domiciliada en el Perú que reembolsa a una empresa no domiciliada los gastos asumidos por esta última a su favor no debe efectuar retención por concepto de Impuesto a la Renta, aun cuando respecto de tales gastos, así como del reembolso mismo, se haya emitido comprobantes de pago a nombre de esta y de quien debe reembolsar tales gastos, respectivamente.”

Respecto al IGV, cabe indicar que la propia Administración Tributaria ha reconocido que los reembolsos no constituyen una prestación de servicios, motivo por el cual no se encuentra gravada dicha operación con IGV, conforme se ha indicado en el Informe N° 069-2004-SUNAT/2B0000. Sin perjuicio de ello, procede considerar que de acuerdo con la postura del Tribunal Fiscal la “refacturación” permite que el proveedor o sujeto que asume el desembolso neutralice los efectos del IGV, para lo cual debe ocurrir ello en el mismo período.

En virtud a dicho criterio, procedería considerar que la “refacturación” realizada permitiría que el deudor sustente con dicho documento el costo y/o gasto así como podría utilizar también el IGV como crédito fiscal. No obstante, este aspecto no ha sido plasmado en forma expresa.

Finalmente, como en toda transacción empresarial, resulta indispensable que los contribuyentes cuenten con los elementos mínimos de prueba que acrediten en forma fehaciente las operaciones producidas así como la figura del reembolso.

4. Tratamiento contable

En virtud al análisis realizado en los numerales anteriores, procedemos a desarrollar en el presente numeral las principales consideraciones respecto a su adecuado tratamiento contable.

El Marco Conceptual para la Información Financiera del año 2010 – en adelante Marco Conceptual, define y establece los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, como es el caso del Activo, Ingreso y Gasto.

4.1. Activo

El literal (a) del párrafo 4.4 del Marco Conceptual, define al Activo como “Un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.”

El párrafo 4.44 prescribe que “Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.”

4.2. Ingreso

El párrafo 4.25 del Marco Conceptual define a los ingresos en el literal a), señalando que: **Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del**

patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

El párrafo 4.47 del Marco Conceptual regula las condiciones para el reconocimiento de ingresos en el estado de resultados y que corresponden a:

- Incremento en los beneficios económicos futuros (incremento en los activos o un decremento en los pasivos).
- Medición con fiabilidad.

4.3. Gasto

El literal b) del párrafo 4.25 del Marco Conceptual, conceptualiza a los gastos de la forma siguiente: (...) **son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.**

El párrafo 4.49 del Marco Conceptual regula las condiciones para el reconocimiento de gastos en el estado de resultados y que corresponden a:

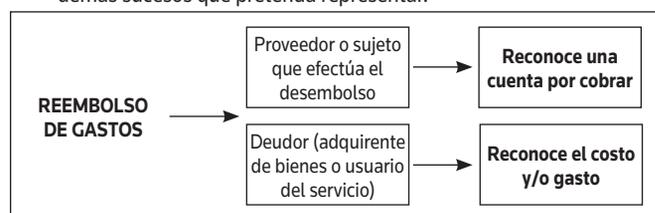
- Decremento en los beneficios económicos futuros (decremento en los activos o un incremento en los pasivos).
- Medición con fiabilidad.

En virtud a la definición y criterios de reconocimiento antes enunciados, resulta claro que el reembolso de gastos constituye para el proveedor o sujeto que efectúa el pago a nombre del deudor un Derecho, debiendo por tanto reconocerse como un Activo en tanto cumpla su definición y satisfaga los criterios de reconocimiento. En los Estados Financieros, deberá reflejarse en el rubro de cuentas por cobrar.

Por tanto, la emisión del comprobante de pago al deudor, denominada como “refacturación”, en lo absoluto debe modificar su verdadera naturaleza. En tal sentido, no procede que se reconozca como un Ingreso y un gasto, aún cuando finalmente se pueda obtener en cifras el mismo resultado.

Complementando, el análisis efectuado, debe tenerse presente que el **párrafo CC4 del Marco Conceptual señala lo siguiente:** “Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar.”

En concordancia con ello, el párrafo CC12 del Marco Conceptual, precisa que la información financiera refleja o representa las transacciones (fenómenos económicos) realizado por una entidad, en número y palabras. Para que dicha información financiera sea útil debe no sólo ser relevante, sino debe representar fielmente dichas transacciones y demás sucesos que pretenda representar.



5. Caso Práctico

5.1. Enunciado

Cuatro empresas que pertenecen al mismo grupo empresarial, realizarán la compra de canastas de navidad para todos sus trabajadores. Dado el volumen de la compra, pueden obtener un descuento comercial apreciable, siendo los requerimientos del proveedor que se considere un solo adquirente, que conste en un único comprobante de pago y que el pago se efectúe al contado.

En función a ello, se acuerda que la empresa A efectúa la compra total de las canastas de navidad y luego solicite el reembolso a las otras empresas.

Datos

Empresa A:

- Adquisición efectuada en el mes de noviembre
- Efectuará el pago al proveedor del total de la operación.
- El proveedor le emitirá el comprobante de pago.
- Canastas de navidad detalladas en la factura: 200
- Importe unitario de cada canasta = S/. 50.00 (incluido IGV)
- Número de trabajadores en planilla: 65

Empresa B:

- Número de trabajadores en planilla: 52

Empresa C:

- Número de trabajadores en planilla: 40

Empresa D:

- Número de trabajadores en planilla: 43

La "refacturación" a las empresas ocurre en la oportunidad en que se adquieren las canastas de navidad.

5.2. Reconocimiento de la operación

5.2.1. Empresa A

a. En la fecha en que se efectúa la adquisición de las canastas de navidad, procederá efectuar el registro contable siguiente:

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
60	COMPRAS	S/. 2,754.24	
	603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6032 Suministros		
17	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS-RELACIONADAS	5,720.34	
	178 Otras cuentas por cobrar diversas		
	1781 Reembolsos		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1,525.42	
	401 Gobierno central		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS		S/. 10,000.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
	x/x Por la compra de canastas de navidad para los trabajadores y el reconocimiento del derecho de cobro a las empresas B, C y D.		

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		
	252 Suministros	S/. 2,754.24	

Codigo	Definición	Debe	Haber
	2524 Otros suministros		
61	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		S/. 2,754.24
	613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6132 Suministros		
	x/x Por el reconocimiento de las canastas de navidad como suministros.		

Consideraciones respecto al reconocimiento contable efectuado:

- Dado que las canastas de navidad se adquieren en noviembre y recién se entregarán en diciembre a los trabajadores, se reconoce como Existencias (activo).
- Se considera el total del IGV generado en la operación inicial, ello ya que luego vía refacturación se neutralizará su efecto.
- En consideración a lo expuesto en el ítem anterior, es que se reconoce también en dicha oportunidad la respectiva cuenta por cobrar.
- En caso el sistema contable al momento de registrar el comprobante de pago en el Registro de Compras, no permita el uso de la cuenta 17. Cuentas por cobrar comerciales - Relacionadas; podría en forma alternativa anotarse la operación sólo en la cuenta 60. Compras y luego en forma inmediata proceder a su reclasificación vía libro diario. Además, deberá ajustarse el importe reconocido en el rubro de existencias.
- Cuando se realice la entrega de las canastas a los trabajadores se procederá al reconocimiento del gasto respectivo y el abono a la cuenta de existencias.

b. Por la cancelación al proveedor

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - TERCEROS	S/. 10,000.00	
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		S/. 10,000.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
	x/x Por la cancelación al proveedor XXX.		

c. Por el comprobante de pago emitido por "Reembolso de gastos" a las empresas B, C y D

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
17	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - RELACIONADAS	S/. 1,029.66	
	178 Otras cuentas por cobrar diversas		
	1781 Reembolsos		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1,029.66
	401 Gobierno central		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
	x/x Por la "refacturación" realizada a las empresas B, C y D.		

Consideraciones respecto al reconocimiento contable efectuado:

- En caso el sistema contable al momento de registrar el comprobante de pago en el Registro de Ventas, requiera la anotación de una operación de venta; podría en forma alternativa realizarse dicho registro, y luego en forma inmediata vía libro diario proceder a su reclasificación en la cuenta 17. Cuentas por cobrar comerciales – Relacionadas respecto al importe del IGV, efectuándose el extorno de las cuentas de Ingresos y cuenta por cobrar comercial.

- d. En la oportunidad en que las empresas le efectúan el reembolso respectivo

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	S/. 6,750.00	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
17	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS-RELACIONADAS		S/. 6,750.00
	178 Otras cuentas por cobrar diversas		
	1781 Reembolsos		
	<i>x/x Por el reembolso efectuado por las empresas B, C y D; por la compra de las canastas de navidad</i>		

5.2.2 Empresa B

- a. En la fecha en que se efectúa la adquisición de las canastas de navidad, procederá efectuar el registro contable siguiente.

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
60	COMPRAS	S/. 2,203.39	
	603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6032 Suministros		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	396.61 (*)	
	401 Gobierno central		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV – Cuenta propia		
47	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-RELACIONADAS		S/. 2,600.00
	479 Otras cuentas por cobrar diversas		
	4791 Otras cuentas por pagar diversas		
	47915 Otras cuentas por pagar diversas		

Codigo	Definición	Debe	Haber
	<i>x/x Por la compra de canastas de navidad para los trabajadores, y el reconocimiento de la deuda a la empresa A.</i>		

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	S/. 2,203.39	
	252 Suministros		
	2524 Otros suministros		
61	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		S/. 2,203.39
	613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6132 Suministros		
	<i>x/x Por el reconocimiento de las canastas de navidad como suministros.</i>		

(*) Considerando que producto de la "refacturación" procedería el uso del IGV como crédito fiscal. Cabe resaltar, que propiamente este aspecto no ha sido expuesto en los diferentes criterios vertidos por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria.

- b. En la oportunidad en que la empresa efectúa el reembolso respectivo a la empresa "A".

REGISTRO CONTABLE			
Codigo	Definición	Debe	Haber
47	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS-RELACIONADAS	S/. 2,600.00	
	479 Otras cuentas por cobrar diversas		
	4791 Otras cuentas por pagar diversas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		S/. 2,600.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
	<i>x/x Por el reembolso efectuado a la empresa A; por la compra de las canastas de navidad</i>		

Similares registros contables deberán efectuar las empresas "C" y "D".

NOTAS

(*) Contadora Pública Colegiada, con estudios de Maestría en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Consultora independiente en Doctrina Contable, NIIF y su impacto o repercusiones tributarias. Miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y del Grupo Peruano de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Correo electrónico: rosa.ortega.salavarría@gmail.com.

(1) Se sugiere revisar el artículo "Implicancias tributarias del reembolso de gastos", elaborado por Cindy Magaly Pacheco Anchiraco. Publicado en la revista Informativo Caballero Bustamante, segunda quincena de agosto 2015, página A1 y siguientes. En dicho artículo se aborda los efectos tanto en el Impuesto a la Renta como en el IGV.