



CONTABILIDAD TRIBUTARIA

Autores:
CÁCERES CASTILLO Danny Jimmy Claudio
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
LLAVE ANGULO, Irvin Luis
VASQUEZ TARAZONA, Catya Evelyn



CONTABILIDAD TRIBUTARIA

Editor:

Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.
Primera edición digital: setiembre de 2023

Directivos

MORA INSUA, Walter Eduardo
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
Gerente de Formación y Capacitación

Autores

CÁCERES CASTILLO, Danny Jimmy Claudio
LLAQUE SÁNCHEZ, Fredy Richard
LLAVE ANGULO, Irvin Luis
VASQUEZ TARAZONA, Catya Evelyn

Revisores de Estilo

DURAN CHERO, César Willian
FLORES FLORES, Alex
VASQUEZ GONZALES, Fabiana Catalina

Línea Gráfica

AVILA MIÑAN, Romina

Copyright © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria- SUNAT. Instituto Aduanero y Tributario - IAT. 2023.

Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú

Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>

<http://www.sunat.gob.pe>

Reservados todos los derechos.

Está terminantemente prohibida la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio, ya sea mecánico, electrónico, químico, óptico, digital informático, incluyendo el sistema de fotocopiado, escaneado, microfilmado, grabación sonora, podcast, video, entre otros, ni por cualquier medio existente o por crearse, sin la autorización previa y por escrito del titular del Copyright.

Hecho el Depósito Legal N°: 2023-08825

ISBN N° : 978-612-4205-61-3

Libro electrónico disponible en:

<https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/141>

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores, siendo estas de su exclusiva responsabilidad. Tampoco son vinculantes ni comprometen sus objetivos, programas y acciones. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la institución, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.



EDICIÓN DE CIRCULACIÓN RESTRINGIDA SUSTENTADA EN EL DECRETO LEGISLATIVO N° 822,
LEY SOBRE EL DERECHO DE AUTOR Y SUS MODIFICATORIAS.

Artículo 43.- Respecto de las obras ya divulgadas lícitamente, es permitida sin autorización del autor:

- a. La reproducción por medio reprográfico, digital u otro similar para la enseñanza o la realización de exámenes en instituciones de enseñanza, siempre que no haya fines de lucro y en la medida justificada por el objetivo perseguido, de artículos, discursos, frases originales, poemas unitarios, o de breves extractos de obras o del íntegro de obras aisladas de carácter plástico y fotográfico, lícitamente publicadas y a condición de que tal utilización se haga conforme a los usos honrados (cita obligatoria del autor) y que la misma no sea objeto de venta u otra transacción a título oneroso, ni tenga directa o indirectamente fines de lucro.

PRÓLOGO

La Colección Universitaria es el resultado del interés del Instituto Aduanero y Tributario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria por contribuir a la adecuada formación académica de estudiantes de pregrado en torno a la contabilidad y la normativa aduanera. Los diez libros que componen la colección servirán a quienes, en los claustros universitarios, se formen como futuros auditores fiscales.

Los títulos se centran especialmente en los tópicos contables y abordan sus temas primordiales, como las bases para entender la lógica contable (*Contabilidad tributaria* y *Contabilidad y finanzas básicas*); los principios jurídicos que orientan la tributación (*Aspectos jurídicos aplicados a la tributación*, *Derecho tributario* y *Fundamentos de la tributación internacional*); el cuerpo de reglas que ordenan la tributación en nuestro país (*Código Tributario*); y los fundamentos técnicos para la imposición de los principales tributos (*Impuesto general a las ventas*, *Fundamentos de imposición a la renta de personas naturales* y *Fundamentos de imposición a las rentas empresariales*). Asimismo, la colección incluye un título enfocado en el campo aduanero (*Curso básico de aduanas*).

A nombre del Instituto Aduanero y Tributario, celebro esta colección porque refleja el objetivo de nuestros profesionales por aportar a la comunidad aduanera y tributaria del país.

Eduardo Mora Insua

Jefe del Instituto Aduanero y Tributario

INTRODUCCIÓN

Contabilidad tributaria es el resultado del trabajo en equipo de distintos colaboradores de la SUNAT, quienes a partir del ejercicio de investigación documental comparten doctrina asequible para estudiantes de pregrado. Se privilegió las referencias a los pronunciamientos de la SUNAT y la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal a fin de establecer un marco inicial de referencia sobre la forma de aplicar la normativa para casos específicos.

El libro desarrolla los aspectos básicos de la contabilidad y la tributación en el Perú. Para ello, el contenido se estructuró en cuatro capítulos, que a continuación se detallan:

En el capítulo I, “Contabilidad y teneduría”, se aborda los temas referidos a definición, tipos, utilidad y sistemas de contabilidad, entre otros.

En el capítulo II, “Marco legal aplicable”, se expone temas sobre la Ley General de Sociedades, los principios de contabilidad normalmente aceptados, la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad y el Plan Contable General Empresarial.

En el capítulo III, “La contabilidad tributaria como subsistema”, se desarrolla los temas vinculados al concepto de la contabilidad tributaria, los principios contables, el impuesto a la renta, el régimen de los libros y registros contables a efectos tributarios, entre otros.

En el capítulo IV, “El *compliance* tributario y la teneduría de libros”, se presenta los objetivos y la planificación del *compliance* tributario.

En el capítulo V, “Los ciclos transaccionales y su registro contable”, se brinda la definición de ciclos transaccionales y se lista desarrolla cada ciclo transaccional.

En el capítulo VI, “Registro contable de transacciones empresariales con interés tributario”, se desarrolla el registro de transacciones relacionadas con el ciclo de adquisiciones y pagos, el ciclo de ventas y cobros, el ciclo de nómina y persona, entre otros.

Los autores

Contenido

PRÓLOGO	2
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I. CONTABILIDAD Y TENEDURÍA	7
1.1. Una primera delimitación	7
1.2. ¿Qué es la contabilidad?	7
1.3. ¿Para qué sirve la contabilidad?	8
1.4. ¿Cuáles son las exigencias que debe cumplir la información contable?	8
1.5. Tipos de contabilidad	9
1.5.1. En función del origen de los recursos	9
1.5.2. En función de la actividad de la empresa	9
1.5.3. En función del tipo de información que trabaja	10
1.6. Asientos contables	10
1.7. Los estados financieros	10
1.7.1. Los componentes de los estados financieros	11
1.8. Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general	12
1.9. Valuación o medición	13
1.10. El orden de presentación de las diferentes partidas y la distinción de corriente y no corriente de las partidas del activo y el pasivo en el estado de situación financiera	15
1.11. Algunas definiciones importantes asociadas al estado de resultados	16
1.12. El proceso de elaboración de estados financieros	16
1.13. Libros y registros contables	20
1.14. ¿Qué es un sistema de contabilidad?	20
CAPÍTULO II. MARCO LEGAL APLICABLE	22
2.1. Ley General de Sociedades	22
2.2. Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)	23
2.3. Ley General Sistema Contabilidad	25
2.4. El Plan Contable General Empresarial	26
CAPÍTULO III. LA CONTABILIDAD TRIBUTARIA COMO SUBSISTEMA	29
3.1. Concepto de la contabilidad tributaria	29
3.2. Los principios contables y el impuesto a la renta	30
3.3. ¿Cómo se resuelve el conflicto NIIFs / tributación?	31
3.4. Régimen de los libros y registros contables a efectos tributarios	32
3.4.1. ¿Cuáles son los libros y registros comprendidos en estas disposiciones?	33
3.4.2. ¿Cuál es la forma correcta de llevado de libros y registros?	34
3.4.3. ¿Qué libros componen la denominada contabilidad completa?	35
3.4.4. Libros y registros contables obligatorios según régimen tributario	35
3.4.5. Forma de llevado de los libros y registros	36
3.4.6. Contabilidad electrónica a efectos tributarios	37
3.5. Comprobantes de pago y otros documentos tributarios	39
3.5.1. Facturas	39
3.5.2. Recibo por honorarios	40
3.5.3. Boletas de venta	40
3.5.4. Liquidaciones de compra	41
3.5.5. Tickets	41
3.5.6. Documentos autorizados	41
3.5.7. Notas de crédito	43
3.5.8. Notas de débito	44
3.5.9. Guías de remisión	45
3.6. Declaraciones tributarias	46
CAPÍTULO IV. EL COMPLIANCE TRIBUTARIO Y LA TENEDURÍA DE LIBROS	48
4.1. Objetivos de <i>compliance</i> tributario y planificación para lograrlos	49
4.2. Órgano de <i>compliance</i> tributario	50
4.3. Determinación del alcance del sistema de gestión de <i>compliance</i> tributario	50
4.4. Obligaciones de <i>compliance</i> tributario	51
CAPÍTULO V. LOS CICLOS TRANSACCIONALES Y SU REGISTRO CONTABLE	52
CAPÍTULO VI. REGISTRO CONTABLE DE TRANSACCIONES EMPRESARIALES CON INTERÉS TRIBUTARIO 54	
6.1. Registro de transacciones relacionadas con el ciclo de adquisiciones y pagos	54
6.1.1. Compra de mercaderías	54

6.1.2. Compra de materia prima	63
6.1.3. Compra de materiales auxiliares, suministros y repuestos	67
6.1.4. Operación n.º 6: Adquisición de mercaderías con fines promocionales - retiro de bienes gravado con IGV sujeto a límite	82
6.1.5. Operación n.º 7: Adquisición de suministros - retiro de bienes no gravado con IGV	90
6.1.6. Compra de envases y embalajes	93
6.1.7. Contratación de servicios pagados por anticipado	103
6.1.8. Operación n.º 10: Alquiler menor a un año, con garantía gravada con IGV y cancelado vía compensación de acreencias	109
6.1.9. Adquisición de Activos Fijos	115
6.1.10. Operación n.º 12: Maquinaria adquirida vía Leasing	120
6.1.11. Operación n.º 14: Costos posteriores en una maquinaria con sustitución de componentes	141
6.1.12. Operación n.º 15: Contrato de alquiler por más de un año (arrendamiento operativo - activo por derecho de uso) y mejoras en bien arrendado.	147
6.1.13. Depreciación de activos fijos	157
6.1.14. Operación n.º 17: Inicio de depreciación tributaria y contable de vehículos y equipos de oficina	162
6.1.15. Operación n.º 18: Depreciación de maquinaria con mejora	168
6.1.16. Operación n.º 19: Depreciación de contrato de alquiler por más de un año (arrendamiento operativo - activo por derecho de uso) y sus mejoras	171
6.1.17. Adquisición de Intangibles	176
6.1.18. Amortización de Intangibles	179
6.1.19. Contratación de servicios prestados en el país	182
6.1.20. Operación n.º 24: Dación de bienes en pago de servicio de producción encargada a terceros y publicidad	198
6.1.21. Operación n.º 25: Servicio de Contratistas en la Producción de Activos Biológicos	206
6.1.22. Operación n.º 26: Servicios facturados en el ejercicio posterior por un proveedor generador de renta de segunda categoría	213
6.1.23. Contratación de Servicios Utilizados en el País	217
6.1.24. Contratación de costos vinculados a inventarios	225
6.1.25. Contratación de costos vinculados a activos fijos	230
6.1.25. Devolución de inventarios a proveedores	235
6.1.26. Importación de inventarios y drawback	238
6.1.27. Importación de Activos Fijos	247
6.1.28. Desvalorización de Inventarios: mermas y desmedros	253
6.1.29. Desvalorización de activos fijos	260
6.1.30. Revaluación de activos fijos	263
6.1.31. Adquisición de bienes y servicios destinados a operaciones de venta gravadas y no gravadas	265
6.1.32. Adquisición de bienes y servicios destinados a operaciones de venta no gravadas	270
6.2. Ciclo de ventas y cobros	272
6.2.1. Ingresos por venta - local de bienes	272
6.2.2. Ingresos por venta - exportación de bienes y desvalorización de bienes	299
6.2.3. Anticipos y Canjes	306
6.2.4. Ingresos por prestación de servicios - local	314
6.2.5. Ingresos por prestación de servicios - exportación	319
6.2.6. Saldo a Favor del exportador, saldo favor materia de beneficio y drawback	323
6.2.7. Devolución de inventarios a clientes	341
6.2.8. Garantías sobre Ventas	344
6.3. Ciclo de Nómina y Persona	347
6.3.1. Remuneración en efectivo	347
6.3.2. Remuneración en especie	360
6.3.3. Remuneración Embargable	371
6.3.4. Beneficios Sociales: Gratificaciones, Vacaciones y Compensación de Tiempo de Servicios	376
6.3.5. Capacitaciones al Personal	388
6.3.6. Participación de utilidades de los trabajadores	391
6.3.7. Retribuciones al Directorio	394
6.4. Ciclo de Provisiones	396
6.4.1. Pérdidas Extraordinarias	396
6.4.2. Pasivos Contingentes	401
6.4.3. Cobranza Dudosa	403

6.5. Reorganización de empresas	408
6.6 Operaciones con Instrumentos Financieros	434
6.7. Impuesto a la renta diferido, posiciones fiscales inciertas y provisiones	435
Referencias.....	438

CAPÍTULO I. CONTABILIDAD Y TENEDURÍA

1.1. Una primera delimitación

La contabilidad no debe entenderse solo como “teneduría de libros”. Las personas que la entienden así arrastran el paradigma que surgió como respuesta al crecimiento de las actividades industriales y mercantiles producido durante el siglo XIX.

Tal como recuerdan Vázquez y Bongianino (2008), fue finales de ese siglo y en el siglo XX donde empezó la fundación de instituciones para la capacitación de personas en contabilidad, hito que marca la diferencia entre teneduría de libros y la parte contable orientada a los problemas económico-administrativos de la empresa.

Una de las instituciones que tuvo gran influencia en el desarrollo de la contabilidad es la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC¹), la que se constituyó con el objetivo de lograr la mejor formación profesional de los contadores públicos del continente americano a través de la regulación del actuar contable. Esta entidad incluso hasta ahora ha venido promoviendo la estandarización de criterios contables con la finalidad de que la información sea confiable, útil, oportuna y de calidad internacional.

1.2. ¿Qué es la contabilidad?

Neves y Viceconti (2017) consideran a la contabilidad como una ciencia que ha desarrollado una metodología propia con el propósito de controlar los activos de las entidades, determinar sus resultados, así como brindar información confiable a los usuarios interesados en los estados contables y financieros de las entidades.

A la fecha se puede conceptuar a la contabilidad como la ciencia social encargada de estudiar, medir y analizar el patrimonio y la situación económica financiera de una empresa u organización.

La contabilidad es entendida igualmente como una actividad de prestación de servicios, cuya función principal es proporcionar información cuantitativa sobre las entidades con la finalidad de facilitar la toma de decisiones dentro del seno de la organización y facilitar el control interno y externo. Para lograr lo anterior presenta la información, previamente registrada, de manera sistemática y útil para las distintas partes interesadas.

¹ Fue fundada en 1949 a fin de difundir los principios y valores éticos de la profesión.

1.3. ¿Para qué sirve la contabilidad?

La contabilidad tiene diversos usos. Uno de ellos es dejar constancia de las operaciones económicas realizadas mediante un registro contable. La contabilidad proporciona los resultados que obtuvo la empresa o la organización por los negocios en un periodo de medición generalmente anual.

También es innegable que proporciona datos útiles (información financiera y no financiera) a los distintos usuarios para la toma de decisiones, incluyendo los procesos de liquidación de tributos.

1.4. ¿Cuáles son las exigencias que debe cumplir la información contable?

La información contable debe cumplir ciertas cualidades detalladas a continuación, las mismas que aseguran que esta sea verdadera, útil, pertinente y organizada.

- **Actualidad:** Para cumplir con esta exigencia, la información debe considerar los elementos y valores que tienen efectiva vigencia a la fecha de la preparación de la información que se reporta.
- **Certidumbre:** Para esto se requiere que la información se elabore sobre la base del mejor conocimiento posible de los hechos (transacciones u operaciones) que se comunican. Este mejor conocimiento debe basarse en una indagación y comprensión diligente de los aspectos relevantes de cada uno de ellos.
- **Confiabilidad:** La información debe prepararse conforme a criterios, normas y reglas que le otorguen carácter de creíble. Esto se logra aplicando políticas acordes con los Principios Contables Generalmente Aceptados (en adelante PCGA).
- **Comparabilidad:** La información debe poder ser comparada: 1) con la información de la entidad en el mismo periodo o fecha; 2) con la información de la entidad en otros periodos o fechas; 3) con la información de otras entidades.
- **Esencialidad:** La información que se presenta debe dar prioridad a la sustancia (naturaleza económica) por sobre su forma (forma instrumental o jurídica elegida por los partícipes). En el caso de que los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos existentes, se debe privilegiar reportar sobre los segundos.
- **Integridad y significatividad:** La información debe tender a ser completa, incluyendo todas las partes esenciales y sin omitir ningún elemento de importancia relativa mayor.
- **Objetividad:** La información debe presentarse de manera que exprese lo mejor posible las transacciones como son, sin distorsiones que sean consecuencia de la presión de la gerencia u otros interesados en los estados financieros (u otra información reportada) para reflejar resultados diferentes a las que realmente se tienen.
- **Precisión:** La información debe prepararse dentro de los límites más exactos posibles. Si bien en algunos casos los resultados que se muestran son las mejores aproximaciones de la gerencia, esto no quita que los criterios que se tomen sean seleccionados de forma que reflejen mejor la circunstancia más exacta.

- **Suficiencia:** La información debe ser generada a fin de satisfacer los requerimientos de los usuarios a los que está dirigida.
- **Utilidad:** La información debe servir y rendir beneficios mayores a su costo de obtención tanto para el emisor como para los otros usuarios de esta.
- **Veracidad:** Se entiende que se cumple este objetivo cuando la información expresa una conformidad o aproximación razonable con la realidad.
- **Verificabilidad:** La información debe permitir su comprobación mediante demostraciones que la acrediten y confirmen, y que puedan no solo rastrear sino eventualmente reconstruir lo presentado.

1.5. Tipos de contabilidad

La contabilidad puede ser clasificada atendiendo a diversas perspectivas, entre ellas las siguientes:

1.5.1. En función del origen de los recursos

- **Contabilidad pública:** Se considera contabilidad pública a aquel tipo de contabilidad encargada de registrar y controlar todas aquellas operaciones realizadas por instituciones pertenecientes al Estado.
- **Contabilidad privada:** A diferencia de la anterior, la contabilidad privada se encarga de registrar y controlar las operaciones que realizan personas naturales o empresas en manos de particulares o de personas jurídicas, así como las de otras entidades.

Esta clasificación es muy común en tanto la mayoría de los países regulan la contabilidad, por el fin público que esta tiene.

1.5.2. En función de la actividad de la empresa

- **Contabilidad industrial:** Usada por aquellas empresas dedicadas a transformar materia prima en productos elaborados.
- **Contabilidad de empresas comerciales:** Referida a la contabilidad utilizada en aquellas empresas cuya principal actividad es la compra y venta de algún producto específico.
- **Contabilidad de empresas extractivas:** Utilizada por las empresas dedicadas a la explotación de recursos naturales de tipo renovable o no renovable, las cuales, por sus particularidades, requieren una contabilidad que si bien es similar a la de las empresas industriales es diferente en tanto que debe atender a las especificaciones de la propia actividad y estadio de explotación de la empresa extractiva.
- **Contabilidad de empresas de servicios:** Controla a aquellas empresas dedicadas a prestar algún tipo de servicio a la sociedad tales como colegios, seguros, servicios financieros, etc.

1.5.3. En función del tipo de información que trabaja

- **Contabilidad financiera:** Recolecta y transmite aquella información relativa al estado financiero de la empresa. La información es la que normalmente es de uso común por parte de dueños, gerentes y el público en general.
- **Contabilidad administrativa o gerencial:** No suele ser divulgada a terceros, se produce para su uso interno. Relativa a cuestiones administrativas de la propia empresa y utilizada por la gerencia para juzgar y decidir sobre cuestiones relacionadas con las metas y los objetivos propuestos, así como también las políticas implementadas y la planificación.
- **Contabilidad de costos:** Similar a la administrativa en tanto su uso interno, este tipo de contabilidad es llevada principalmente por empresas industriales y extractivas interesadas en conocer la determinación de los costos unitarios en la producción, la venta y la producción en general. También se utiliza para determinar los puntos de equilibrio de las empresas, los costos de distribución, los costos de prestación de servicios, entre otros, información útil para la toma de decisiones.
- **Contabilidad tributaria o fiscal:** Este tipo de contabilidad se encarga del registro y la preparación de informes relacionados con las declaraciones y los pagos de impuestos a los que la empresa se encuentra afecta.

1.6. Asientos contables

En contabilidad, se denomina asiento contable a cada una de las anotaciones o los registros que se hacen en el libro diario con la finalidad de registrar un hecho económico que provoca una modificación cuantitativa o cualitativa en la composición del patrimonio de una empresa.

En aplicación del sistema de partida doble, cada asiento se compone al menos de dos anotaciones: una al debe y otra al haber. Estas dos posiciones hacen movimientos inversos, y afectan al activo o al pasivo, según corresponda. La explicación radica en que toda transacción afecta al menos a dos cuentas y cada movimiento tiene una contrapartida.

A efectos del registro en el libro diario, la información incluye:

- Fecha de la anotación.
- Número correlativo del asiento a lo largo del ejercicio.
- Cuentas que intervienen (con su código y denominación).
- Importes asociados a cada cuenta, señalando si son cargos o abonos.
- Breve descripción de la operación.

1.7. Los estados financieros

Constituyen una representación estructurada de la situación financiera y de las transacciones efectuadas por una empresa. Son el producto del proceso contable, y, en cumplimiento de fines financieros, económicos y sociales, están orientados a exponer la situación, la actividad y los flujos de recursos físicos y monetarios de una entidad, a una fecha y un periodo determinados.

Sobre los estados financieros se debe resaltar los siguientes puntos:

- Los estados financieros pueden ser de naturaleza cualitativa o cuantitativa y poseen la capacidad de satisfacer necesidades comunes de una amplia gama de usuarios para la toma de decisiones económicas.
- Los estados financieros reflejan los resultados de la dedicación y el cuidado de la gerencia sobre los recursos que le han sido confiados, por eso sirven como base para medir su gestión y tomar decisiones sobre los responsables del negocio.
- Las normas contables vigentes en el país regulan las bases de presentación de los estados financieros para propósitos generales. Esto asegura la calidad de los mismos y su comparabilidad con estados financieros de periodos anteriores de la misma empresa, o con estados financieros de otras empresas del mismo rubro.
- Existen consideraciones generales para la presentación de estados financieros, orientación para su estructura y requerimientos mínimos de su contenido. Los estados financieros deben informar de la empresa con respecto a sus:
 - activos;
 - pasivos;
 - patrimonio neto;
 - ingresos y gastos, incluyendo ganancias y pérdidas; y
 - flujos de efectivo.

La información anterior, junto con aquella contenida en las notas a los estados financieros, sirve para que los usuarios puedan predecir los futuros flujos de efectivo de la empresa y, en particular, la oportunidad y la certeza sobre el origen del efectivo y equivalentes de efectivo.

1.7.1. Los componentes de los estados financieros

Un juego completo de estados financieros comprende:

- **Estado de situación financiera:** Es un EE. FF. que presenta una relación de recursos (activos) de la empresa y las fuentes de financiamiento (pasivo y patrimonio) con las que se adquieren estos recursos.
- **Estado de resultados y otro resultado integral del periodo:** es un EE. FF. que informa sobre la rentabilidad de la operación a través de la comparación de los ingresos y los gastos de un periodo determinado mostrando la utilidad o la pérdida resultante. Algunos autores consideran que el estado de pérdidas y ganancias es más importante que el estado de situación financiera porque muestra cuán bien se lleva a cabo el objetivo del negocio de obtener utilidades.
- **Estado de cambios en el patrimonio:** Muestra de una manera desglosada las variaciones que ha tenido dicha cuenta, es decir, los cambios en la inversión de los propietarios de la entidad.
- **Estado de flujos de efectivo:** Es un EE. FF. que proporciona información acerca de la liquidez del negocio presentando una lista de las fuentes de efectivo y de los desembolsos de este, lo que sirve de base para estimar las futuras necesidades de efectivo y sus probables fuentes.
- **Notas,** que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.

El orden de elaboración de los estados financieros es muy importante debido a que estos están relacionados. Primero se debe elaborar el estado de resultados; después, el estado de cambios en el patrimonio neto; en tercer lugar, el estado de situación financiera; finalmente, el estado de flujos de efectivo. Algunas de las relaciones entre sí de los estados financieros son las siguientes:

- El estado de resultados y el estado de cambio en el patrimonio neto se relacionan debido a que la utilidad o la pérdida netas que se reporta en el estado de resultados forma parte de los aumentos o las disminuciones en las utilidades no distribuidas del estado de cambios en el patrimonio neto.
- El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de situación financiera se relacionan en la medida que el saldo del capital contable que arroja el estado de cambios en el patrimonio neto al final de un periodo es el que se muestra en el estado de situación financiera del último día de ese periodo.
- El estado de situación financiera y el estado de flujos de efectivo se relacionan en que el saldo de la cuenta de efectivo que se reporta en el estado de situación financiera es el saldo del cual el estado de flujos de efectivo detalla en entradas y salidas.

La NIC 1 - Presentación de Estados Financieros es una norma vigente en el país que establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general. Esta norma dispone requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

La norma busca asegurar que los estados financieros sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad (correspondientes a periodos anteriores), como con los de otras entidades.

1.8. Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

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. Estas últimas implican, a su vez, decisiones sobre a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda; b) el suministro o cancelación de préstamos y otras formas de crédito; o c) el ejercicio del derecho a votar u otras formas de influir en las acciones de la gerencia que afectan al uso de los recursos económicos de la entidad.

Los estados financieros también proporcionan información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en estos en la entidad que informa. Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa.

Los estados financieros igualmente proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa.

1.9. Valuación o medición

Los recursos y los hechos económicos deben ser cuantificados en términos de la unidad de medida. Para la medición de aquellos elementos reconocidos en los estados financieros existe una cuantificación en términos monetarios mediante una base de medición. Esta última es una característica identificada dada por el costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento del elemento medido.

La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una medida para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado. A continuación, se ahondará más en estos temas, los cuales fueron recogidos del Marco Conceptual de las NIIF.

- **Valor o costo histórico:** Representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Entre los valores y conceptos que forman parte del costo histórico se tiene los gastos de legalización, los gastos en los que se haya incurrido para transportar el activo hasta su lugar definitivo, los impuestos y tasas que se hayan pagado, las adiciones, reparaciones y mejoras que se le hayan realizado, los intereses o gastos de financiación, la diferencia en cambio en caso de los activos adquiridos con créditos en moneda extranjera, etc. A diferencia del valor corriente, el costo histórico no refleja cambios en valores, excepto en la medida que esos cambios se relacionen con el deterioro del valor de un activo, o un pasivo pasando a ser oneroso.
- **Valor corriente:** Las mediciones del valor corriente proporcionan información en términos monetarios sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Debido a la continua actualización, los valores corrientes de activos y pasivos reflejan los cambios, desde la fecha de medición anterior, en las estimaciones de flujos de efectivo y otros factores reflejados en los valores corrientes. A diferencia del costo histórico, el valor corriente de un activo o pasivo no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo. Las bases de medición de valor corriente incluyen: a) el valor razonable, b) el valor en uso para activos y c) el valor de cumplimiento para los pasivos y el costo corriente.
- **Valor razonable:** Está dado por el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada ordenada entre participantes del mercado en la fecha de medición. Este valor refleja la perspectiva de los participantes del mercado —participantes en un mercado al que tiene acceso la entidad—. El activo o pasivo se mide usando los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, en el supuesto de que dichos participantes del mercado actuaran en su mejor interés económico. En algunos casos, el valor razonable puede determinarse directamente observando precios en un mercado activo. En otros casos, se determina indirectamente usando técnicas de medición; por ejemplo, técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo que reflejen todos estos factores:
 - Estimaciones de los flujos de efectivo futuros.
 - Posibles variaciones en el importe estimado o calendario de los flujos de efectivo futuros para el activo o pasivo que se está midiendo, causadas por la incertidumbre inherente en los flujos de efectivo.
 - El valor temporal del dinero.

- El precio por soportar la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo (es decir, una prima de riesgo o descuento de riesgo). El precio de soportar esa incertidumbre depende de su magnitud. Esto también refleja el hecho de que los inversores generalmente pagarían menos por un activo (y comúnmente requieren más por asumir un pasivo) que tiene flujos de efectivo inciertos que por un activo (o pasivo) cuyos flujos de efectivo son ciertos.
 - Otros factores, por ejemplo la liquidez, siempre que los participantes del mercado tengan en cuenta esos factores en las circunstancias señaladas.
 - Aplicación fiscal: en la contabilidad tributaria los hechos económicos deben ser declarados por su valor patrimonial, el cual es establecido por las normas fiscales según el tipo de bien o pasivo.
- **Valor en uso y valor de cumplimiento:** El valor en uso es el valor presente de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir a medida que satisface un pasivo.

Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo. Sin embargo, el valor en uso y el valor de cumplimiento incluyen el valor presente de los costos de transacción que una entidad espera incurrir en la disposición final del activo o en la satisfacción del pasivo. El valor en uso y el valor de cumplimiento reflejan los supuestos específicos de la entidad y no a los sujetos participantes del mercado.

En la práctica, en ocasiones puede haber poca diferencia entre los supuestos que los participantes del mercado usarían y lo que utiliza una entidad por sí misma. El valor en uso y el valor de cumplimiento no pueden observarse directamente y se determinan utilizando técnicas de medición basadas en los flujos de efectivo.

- **Valor actual o de reposición:** es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual. Se puede decir que es el costo al cual se van a reemplazar bienes perdidos, dañados, destruidos o robados con objetos de reemplazo de calidad y propósitos comparables a los del original. El valor de reposición es uno de los dos métodos principales de las compañías aseguradas para compensar una pérdida cubierta. Por tanto, este valor lo determina o tasa un perito tras efectuar el pertinente estudio de mercado y verificar la antigüedad y el estado de uso del bien objeto de tasación.
- **Valor de realización o de mercado:** es el importe en efectivo, o su equivalente en efectivo, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como impuestos, comisiones, transporte y empaque. El valor realizable tiene en cuenta el importe por el cual se esperan realizar los inventarios a través de contratos o acuerdos con los clientes; el valor razonable considera los valores de mercado y no necesariamente los acuerdos contractuales con los clientes; el valor neto realizable se puede determinar sobre la base de los precios generales de ventas y es un importe propio de las condiciones de la entidad; y el valor razonable es un valor relacionado con el mercado y la forma como este determina los precios de venta (Montero Cepeda, 2016).

- **Valor presente o descontado:** es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a la falta de esta, a la tasa efectiva promedio.

1.10. El orden de presentación de las diferentes partidas y la distinción de corriente y no corriente de las partidas del activo y el pasivo en el estado de situación financiera

Las partidas que componen el estado de situación financiera se reportan de acuerdo con el grado de "liquidez o exigibilidad" de la partida. Así, las partidas que componen el activo y el pasivo deberán anotarse en atención a la prontitud con la que se pueden convertir en efectivo.

Esto explica por qué la cuenta más líquida es el efectivo. En orden de liquidez, le siguen las cuentas por cobrar, los préstamos otorgados a corto plazo, las existencias, los valores, los activos fijos, etc.

Por el lado de los pasivos, la "exigibilidad de la partida" es la que determina el orden de su presentación. Así, los sobregiros bancarios, los tributos por pagar, las remuneraciones y las cuentas por pagar a proveedores a corto plazo, al ser exigibles en el corto plazo, son las primeras que deben ser reportadas.

Por el lado del patrimonio, las partidas se ordenan en grado decreciente en atención a la posibilidad de su apropiación por parte del propietario. Por ello primero se presenta el capital, las primas de emisión, los excedentes de revaluación, las reservas, las utilidades acumuladas y los resultados del ejercicio. Estos son los más fácilmente recuperables por parte de los propietarios.

Para los activos y pasivos, se hace necesaria una distinción adicional, que busca mejorar la comprensión sobre la exigibilidad de la partida. La distinción se hace apelando al plazo en el que esta partida es liquidable. Allí se introducen los términos corrientes y no corrientes.

Para realizar esta nueva discriminación, la entidad debe determinar para cada partida de activo y pasivo que informa cuáles son los montos que serán convertidos en efectivo o cancelados antes o después de doce meses.

Cuando se encuentra en los estados financieros que se clasifica a un activo como activo corriente se debe entender que el activo puede ser utilizado por la empresa dentro del plazo de doce meses, y que sobre él no pesa ninguna restricción que impida su liquidación (cobro). Por otro lado, cuando se clasifica a un pasivo como pasivo corriente, se debe entender que la empresa debe pagarlo o refinanciarlo dentro del plazo de doce meses.

Por defecto, cuando un activo o pasivo se clasifica bajo el rubro de "no corriente", debe entenderse que su exigibilidad o su liquidación se harán en un plazo superior a los doce meses.

1.11. Algunas definiciones importantes asociadas al estado de resultados

- **Costo de ventas:** representa el costo de adquisición de los artículos vendidos en un periodo determinado. Este rubro es propio de las empresas comercializadoras de bienes. En las empresas manufactureras existe una variante denominada "de producción vendida".
- **Gastos de venta:** son aquellos que se generan o incurren cuando la empresa decide comercializar sus productos o servicios, y corresponden a salidas de efectivo o equivalentes relacionadas con el esfuerzo de vender los bienes o realizar los servicios que constituyen el objeto del negocio. Se incluyen las comisiones del personal del área de ventas, los gastos por publicidad, los gastos de transporte, etc.
- **Gastos de administración:** son aquellos en los que se incurre para mantener el funcionamiento de la dirección y administración de la empresa. No están relacionados directamente con las operaciones que le proporcionan ingresos, pero son necesarios para la operación normal del ente. Por ejemplo, los sueldos del personal administrativo y los alquileres de locales no destinados a ventas o producción.
- **Otros ingresos y gastos:** suele incluirse en estos rubros los ingresos y los gastos que se derivan de operaciones incidentales y distintas a las ordinarias, tales como la ganancia en venta de inmuebles, maquinaria y equipo.
- **Utilidad (pérdida) antes de impuestos a la renta:** representa un resultado que se establece por la diferencia entre los ingresos y los gastos (costos y gastos), tanto ordinarios como no ordinarios, sin incluir la deducción de los impuestos correspondientes al periodo.

1.12. El proceso de elaboración de estados financieros

El registro de las transacciones que realiza una organización económica se efectúa con la finalidad de integrar una base de datos que permita generar información útil y confiable para los usuarios de los EE. FF.

Al conjunto de actividades que es necesario desarrollar en una organización para generar información financiera se denomina "ciclo contable", que es el conjunto de actividades que iniciándose con el registro de las transacciones culmina con la elaboración y el análisis de los estados financieros.

Dicho ciclo tiene cuatro pasos principales:

- Análisis de la información:** una transacción, como ya se mencionó, es un evento que afecta económicamente a una entidad y que puede medirse en términos monetarios. La identificación y el análisis de las transacciones devengadas es el primer paso para la elaboración de los estados financieros. El análisis de la información implica identificar la forma en que las transacciones afectan la posición financiera de la empresa a través de algunas cuentas básicas contables: activo, pasivo, capital, ingreso o gasto. También implica establecer cuáles son las consideraciones tributarias que puedan derivarse de él.

- ii. **Registro en el diario:** Luego de analizar la transacción, el siguiente paso es registrar de manera cronológica en el libro diario utilizando las cuentas de activo, pasivo, capital, ingreso o gasto y una codificación, normalmente usando el Plan de Cuentas oficializado en el país, en el caso peruano el PCGE.

Así, se integra en este libro un historial de los cambios sufridos por las diferentes partidas durante un periodo contable como consecuencia de las transacciones realizadas por el ente, que son recogidas en el libro en tanto afectaron la posición financiera de la compañía. Si no se registra una transacción, los saldos de las cuentas estarán distorsionados y por tanto no mostrarán la cifra correcta al final del periodo contable.

Toda transacción del negocio que tenga impacto en la información financiera de una entidad debe registrarse en el sistema contable. La falta de registro de las transacciones dará lugar a que se desestime la contabilidad de la entidad, y para efectos tributarios el fisco quedará habilitado a realizar una determinación sobre base presunta.

- iii. **Clasificación en el Mayor:** El tercer paso requiere realizar lo que se denomina “pase al Mayor”. A fin de lograr un control adecuado del movimiento de cada cuenta, es decir, los cargos y abonos que cada transacción generó y el saldo que al final quedó en la cuenta, se debe anotar los registros del diario a las cuentas del mayor, clasificando las operaciones en cuentas por separado y sumando todos los movimientos de cada una para conocer su saldo.

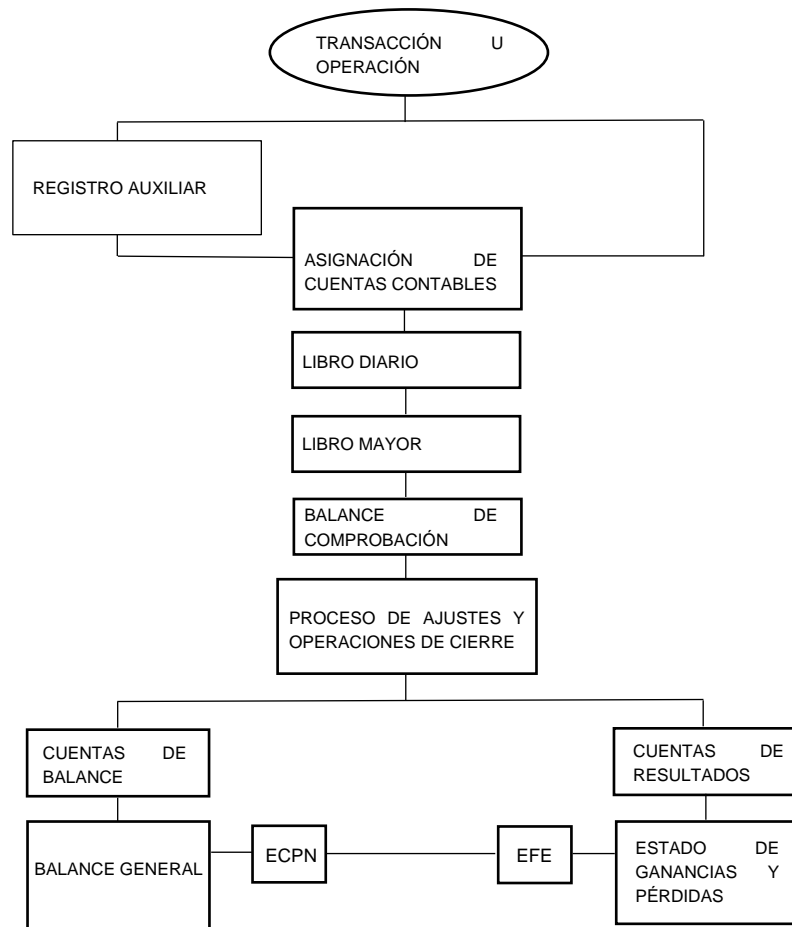
El mayor general es un libro físico o un registro electrónico en el que se efectúa una anotación individual o separada de los aumentos y las disminuciones de las diferentes cuentas que se vieron afectadas. Se lleva una hoja de mayor por cada cuenta (subcuenta) que use el sistema contable de la entidad. Así, existe una hoja de mayor para cada una de las cuentas que maneja una entidad.

En general, los pases al mayor se hacen al menos una vez al mes de forma manual, y en los sistemas electrónicos de todos los días o incluso en tiempo real. Sobre la base de esta información se elabora el balance de comprobación, esto es armar un balance a partir del mayor general, cuyo objetivo es realizar una verificación del que permita determinar si los totales de los saldos deudores y acreedores son iguales. Con esta información se puede preparar los EE. FF.

- iv. **Procedimiento de cierre:** El último paso del ciclo contable es posterior a la elaboración de los estados financieros. Consiste en cerrar las cuentas de ingresos, gastos y dividendos en preparación para el inicio del nuevo periodo contable. Este proceso de cierre es muy importante en las organizaciones e involucra el trabajo de las diferentes áreas de la entidad.

El esquema que se presenta a continuación esquematiza lo señalado:

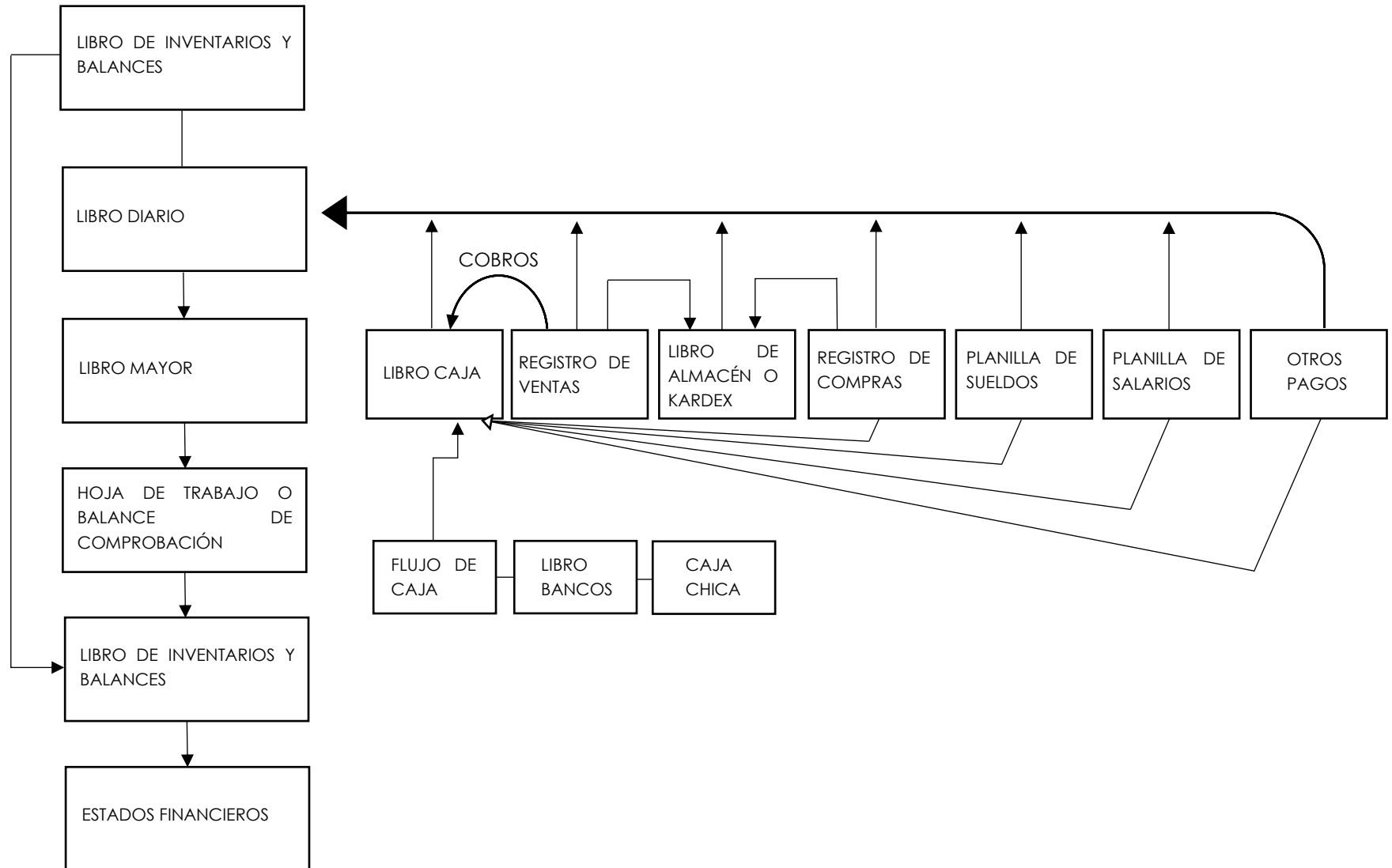
Figura 1



En cuanto al flujo de centralización de los libros, se presenta este esquema que busca complementar la idea expresada en el esquema previo, y procura esquematizar cómo es el proceso de registro en libros auxiliares y su posterior "centralización" mediante el "pase al diario".

Figura 2

Flujo de los libros contables



1.13. Libros y registros contables

Los libros contables son los registros que acumulan información de manera sistemática sobre los elementos de los estados financieros, a partir de los cuales fluye la información financiera cuantitativa que se expone en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos. Dichos libros contables incluyen al menos un registro de transacciones diarias (libro diario) y un registro de acumulación de saldos (libro mayor).

El registro de las transacciones en libros y registros contables no solo es una necesidad de la teneduría a efectos de la formulación de los estados financieros, sino también una exigencia de comprobación que posteriormente permitirá a los usuarios de los estados financieros asegurar que la información producida sea razonable.

Los libros y registros también sirven como pruebas en procesos de controversia, por lo que una adecuada llevanza es necesaria ante estas eventualidades. A efectos tributarios, los libros y registros son los primeros documentos consultados. No es inusual que exista normativa especializada que asegure un contenido mínimo y reglas de formas y condiciones de llevado.

Según el Consejo Normativo de Contabilidad (2019), a través del PCGE, de manera adicional y sin poner en riesgo la aplicación de lo dispuesto por las NIIF, se debe considerar las normas del derecho, la jurisprudencia y los usos y costumbres mercantiles para la contabilización de las transacciones. En esta línea, se debe entender que las transacciones que realizan las empresas se anotan en los libros y registros contables necesarios, sin perjuicio del cumplimiento de otras disposiciones de ley.

Asimismo, el registro contable no está supeditado a la existencia de un documento formal. En los casos en que la esencia de la operación se haya efectuado según lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros de las NIIF, corresponde efectuar el registro contable pertinente, así no exista comprobante de sustento. En todos los casos, el registro contable debe sustentarse en documentación suficiente, muchas veces provista por terceros, y en otras ocasiones generada internamente.

Los libros, registros, documentos y demás evidencias del registro contable serán conservados por el tiempo que resulte necesario para el control y seguimiento de las transacciones, sin perjuicio de lo que prescriben otras disposiciones de ley.

En Perú, la normativa del Código de Comercio es la norma de referencia para los libros y registros contables, sin perjuicio de lo cual la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia n.º 234-2006-SUNAT, ha establecido disposiciones específicas para los libros y registros a efectos tributarios.

1.14. ¿Qué es un sistema de contabilidad?

Un sistema de contabilidad es una estructura organizada mediante la cual se recoge la información generada como resultado de las transacciones de una entidad. La información es capturada valiéndose de recursos tales como formularios, reportes, libros etc., los que posteriormente serán presentados a los usuarios de la información financiera para su proceso de toma de decisiones.

Un sistema contable eficiente debe reconocer, calcular, clasificar, registrar, resumir e informar sobre las operaciones realizadas y sobre las contingencias que podrían derivarse de las mismas.

Para ello, el sistema debe establecer políticas y procedimientos mediante los cuales se controlan las operaciones y se suministra información financiera de la empresa. Estos se listan a continuación:

- Tener conocimiento de la empresa (por medio de entrevistas, visitas, etc.).
- Preparar una lista de chequeo de las magnitudes de la empresa (a efectos de las decisiones de materialidad).
- Definir los informes y reportes que deben producirse.
- Preparar catálogo de cuentas.
- Preparar un manual de procedimiento.
- Diseñar formularios para todas las operaciones².

² Los formularios o formatos son documentos estandarizados que sirven como sustento directo o indirecto de las transacciones. Algunos son establecidos por normas legales —el caso de los comprobantes de pago— y otros son desarrollados por la empresa sobre la base de sus necesidades —por ejemplo, los formatos de liquidación de gastos de viaje—.

Existen requisitos mínimos para garantizar el control interno que deben ser respetados, por ejemplo: que todo formulario tenga numeración preimpresa y que contenga los datos que se requiere para controlar la transacción; y que estos se llenen sin errores o enmendaduras, se emitan en original y las copias necesarias, y contengan firmas que los validen o autoricen.

CAPÍTULO II. MARCO LEGAL APLICABLE

A continuación, se plantea una breve referencia a las principales normas que regulan el desarrollo de la contabilidad en el país.

2.1. Ley General de Sociedades

Las necesidades sociales requieren transparencia y confiabilidad en la información que las empresas reportan. Un esfuerzo importante en esta línea se dio mediante la promulgación de la Ley n.º 26887, Ley General de Sociedades, la que incluye las siguientes disposiciones referidas a exigencias sobre la contabilidad de los negocios:

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

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

Por su parte, el Consejo Normativo de Contabilidad (1998), a través de la Resolución n.º 013-98-EF/93.01, a fin de mejorar la comprensión del alcance de la norma previamente reseñada, dispuso lo siguiente:

Artículo 1º.- Precisar que los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del Artículo 223º de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por organismos de supervisión y control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

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

Artículo 3º.- En cumplimiento a lo legislado en los incisos a) y b) del artículo 12º del Decreto Supremo n.º 019-89-EF, todas las dependencias públicas que de acuerdo con su ley orgánica normen de modo especial y en aspectos técnicos de su competencia, para las empresas o instituciones sujetas a su control y supervisión, obtendrán la opinión del Consejo Normativo de Contabilidad, dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

Artículo 4º.- Recomendar que para cumplir con el mandato de los artículos 175º y 223º de la Nueva Ley General de Sociedades y la presente Resolución, se hace necesaria la capacitación continua de los Directores, Gerentes y profesionales responsables de la preparación y presentación de la información financiera.

Con lo anterior queda incorporado en el ordenamiento legal llevar la contabilidad de acuerdo con los PCGA y llevar una contabilidad que responda a altos estándares de calidad que garanticen el fin público de la contabilidad.

2.2. Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)

El artículo 1 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad n.º 013-98-EF/93.01 precisa los alcances de los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223 de la Ley General de Sociedades.

Al respecto, Estupiñán Gaitán (2017) señala que la norma precitada dispone que aquellos comprenden substancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera (NIIF o IRFS por sus siglas en inglés) emitidas por el International Accounting Estándar (IASB), y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC).

Llaque Sánchez (2015) explica que en el país los PCGA se han desarrollado a partir de la práctica aplicada por los propios contadores de manera conveniente y por cuestiones de facilidad. Son una combinación de políticas basadas en normas contables internacionales (NIIF y USGAAP) e incluyen disposiciones que las normas y las autoridades tributarias han establecido.

El Plan Contable General Revisado³ (PCGR), vigente desde 1985 hasta 1999, aprobado por la CONASEV⁴, reconoció los siguientes principios fundamentales y básicos para el adecuado cumplimiento de los fines de contabilidad:

- **Equidad:** Es el principio fundamental que debe orientar la acción del profesional contable en todo momento.
- **Partida Doble:** Los hechos económicos y jurídicos de la empresa se expresan de forma cabal aplicando sistemas contables que registran los dos aspectos de cada acontecimiento, cambios en el activo y el pasivo (participaciones) que dan lugar a la ecuación contable.
- **Ente:** Los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de ente es distinto del de persona, ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios entes.
- **Bienes económicos:** Los estados financieros se refieren a bienes económicos; es decir, bienes materiales e inmateriales que poseen valor económico y, por ende, son susceptibles de ser evaluados en términos monetarios.
- **Moneda común denominador:** Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso empleado para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión,

³ Derogado a partir de la vigencia del Plan Contable General Empresarial.

⁴ A través de la Resolución CONASEV n.º 103-99-EF-94.10, que aprobó el Reglamento de Información Financiera y Manual para la Preparación de la Información Financiera el 26 de noviembre de 1999.

que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad.

- **Empresa en marcha:** Salvo expresa indicación en contrario, se entiende que los estados financieros pertenecen a una "empresa en marcha", considerándose que dicho concepto se refiere a todo organismo económico cuya existencia temporal tiene plena vigencia y proyección.
- **Valuación al costo:** El valor de costo —adquisición o producción— constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados de situación, en correspondencia con el concepto de "empresa en marcha", razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio.
- **Periodo:** En la "empresa en marcha" es indispensable medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales o fiscales, o para cumplir con compromisos financieros. El lapso que media entre una fecha y otra se llama periodo. Para los efectos del Plan Contable General, este abarca doce meses y recibe el nombre "ejercicio".
- **Devengado:** Las variaciones patrimoniales que se debe considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio, sin distinguir si se ha cobrado o pagado durante dicho periodo.
- **Objetividad:** Los cambios en el activo, el pasivo y la expresión contable del patrimonio neto se deben reconocer formalmente en los registros contables y medir objetivamente tan pronto como sea posible, y esta medida se debe expresar en términos monetarios.
- **Realización:** Los resultados económicos se registran cuando son realizados, o sea cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o de las prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundamentalmente todos los riesgos inherentes a tal operación. Se establecerá como carácter general que el concepto "realizado" participa del concepto de "devengado".
- **Prudencia:** Significa que cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se opte por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la participación del propietario sea menor. Este principio general también se puede expresar diciendo "contabilizar todas las pérdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado". La exageración en la aplicación de este principio no es conveniente si resulta en detrimento de la presentación razonable de la situación financiera y del resultado de las operaciones.
- **Uniformidad:** Los principios generales, cuando fueren aplicables, y los principios de valuación utilizados para formular los estados financieros de un determinado ente, deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Por medio de una nota aclaratoria, se señala el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y los principios de valuación.

Se debe resaltar que, a pesar de que la citada norma fue derogada, los principios fundamentales que recogió subsisten como PCGA en Perú.

2.3. Ley General Sistema Contabilidad

La primera ley completa sobre el tema de contabilidad fue la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, Ley n.º 28708, publicada el 12 de abril de 2006. La norma ya no está vigente en tanto que fue derogada con la entrada en vigor del Decreto Legislativo n.º 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad, del 16 de septiembre de 2018. En esta norma, modificada en 2022, se consideran los siguientes principios regulatorios:

- Fiabilidad.
- Oportunidad.
- Devengado contable.
- Uniformidad.
- Transparencia.

En estricto, estos principios son de aplicación general tanto a la contabilidad pública como a la privada.

La norma actual, si bien tiene por objeto regular el Sistema Nacional de Contabilidad, conforme a la Administración Financiera del Sector Público, tiene referencias que son de aplicación al sector privado. Entre ellas figuran los siguientes artículos en el Decreto Legislativo n.º 1438:

Artículo 14.- Registro Contable

14.1 El registro contable es el acto que consiste en reconocer, medir y registrar los hechos de una transacción, de acuerdo con su naturaleza, de forma oportuna, en las cuentas del plan contable que corresponda, sustentado con la respectiva documentación física o electrónica.

14.2 En las entidades del Sector Público, el registro contable se realiza siguiendo las normas y procedimientos contables emitidos por la Dirección General de Contabilidad Pública.

14.3 En el registro sistemático de la totalidad de los hechos económicos, los responsables del registro no pueden dejar de reconocer, medir, registrar, procesar y presentar la información contable por insuficiencia o inexistencia de la legislación o del ordenamiento administrativo, según corresponda.

14.4 El registro contable de las entidades del Sector Público, según corresponda, se efectúa en el Sistema Integrado de Administración Financiera de los Recursos Públicos (SIAF-RP). La Dirección General de Contabilidad Pública tiene bajo su responsabilidad, la elaboración y actualización permanente de la Tabla de Operaciones o Tabla de Eventos.

14.5 Las entidades del sector privado efectúan el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos emitidos por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Artículo 15.- Contabilidad de costos

La contabilidad de costos es un sistema de información que estructura los flujos financieros (ingresos y egresos) y los flujos no financieros, que generan costos que se reconocen, miden y registran en cada una de las actividades en las que se desarrolla el producto o el servicio, orientado a la obtención de un resultado, para apoyar el análisis, la evaluación y la toma de decisiones en la gestión pública.

2.4. El Plan Contable General Empresarial

En Perú, el plan contable vigente para el sector privado de uso general se denomina Plan Contable General Empresarial (en adelante, PCGE)⁵. El PCGE es una herramienta contable elaborada con el fin de homogenizar la contabilidad de todas las empresas del país, contemplando aspectos relacionados con la presentación y revelación de los estados financieros.

El PCGE ha sido elaborado tomando en cuenta los Principios Generales de Contabilidad (PCGA) y referenciando la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en sus versiones completas y mypes.

Los objetivos del PCGE son los siguientes:

- Uniformizar el sistema contable peruano de acuerdo con la evolución de la contabilidad en el contexto internacional.
- Facilitar el registro contable de cada una de las operaciones o los hechos económicos realizados por las empresas públicas o privadas.
- Permitir a interesados, dueños, socios, acreedores, fiscalizadores y otros leer con facilidad la información de los estados financieros.

El PCGE ha sido dividido en elementos, tal cual se aprecia a continuación:

ELEMENTO	DESCRIPCIÓN
1	A) Activo disponible y B) Activo exigible
2	Activo realizable
3	Activo inmovilizado
4	Pasivo
5	Patrimonio neto
6	Gastos por naturaleza
7	Ingresos
8	Saldo intermediarios de gestión
9	Contabilidad analítica de explotación: A) Costo de producción y B) Gastos por función
10	Cuentas de orden: A) Deudoras B) Acreedoras

Bajo la lógica actual, el registro contable de una transacción no está supeditado a la existencia de un documento formal. En los casos en que la esencia de la operación se haya efectuado según lo señalado en el marco conceptual para la preparación y presentación

⁵ El Plan Contable General Empresarial fue modificado en el 2019 y aprobado por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante la Resolución n.º 002-2019-EF/30, publicada el 16 de mayo de 2019.

de los estados financieros de las NIIF, corresponde efectuar el registro contable pertinente, así no exista comprobante de sustento. En todos los casos, el registro contable debe sustentarse en documentación suficiente, muchas veces provista por terceros y en otras ocasiones generada internamente.

Las cuentas que corresponden a los distintos elementos del estado de situación financiera se aprecian en el siguiente cuadro:

Tabla 1

Cuentas del activo			Cuentas del pasivo	Cuentas del patrimonio
Elemento 1	Elemento 2	Elemento 3	Elemento 4	Elemento 5
10. Efectivo y equivalente de efectivo	20. Mercaderías	30. Inversiones mobiliarias	40. Tributos y aportes al sistema de pensiones y salud por pagar	50. Capital
11. Inversiones financieras	21. Productos terminados	31. Inversiones inmobiliarias	41. Remuneraciones y participaciones por pagar	51. Acciones de inversión
12. Cuentas por cobrar comerciales - Terceros	22. Subproductos, desechos y desperdicios	32. Activos adquiridos en arrendamiento financiero	42. Cuentas por pagar comerciales - Terceros	52. Capital adicional
13. Cuentas por cobrar comerciales - Relacionada	23. Productos en proceso	33. Inmuebles, maquinaria y equipo	43. Cuentas por pagar comerciales - Relacionadas	53.
14. Cuentas por cobrar al personal y a los accionistas (socios), directores y gerentes	24. Materias primas	34. Intangibles	44. Cuentas por pagar a los accionistas (socios), directores y gerentes	54.
15.	25. Materiales auxiliares, suministros y repuestos	35. Activos biológicos	45. Obligaciones financieras	55.
16. Cuentas por cobrar diversas - Terceros	26. Envases y embalajes	36. Desvalorización de activo inmovilizado	46. Cuentas por pagar diversas - Terceros	56. Resultados no realizados
17. Cuentas por pagar diversas - Relacionada	27. Activos no corrientes mantenidos para la venta	37. Activo diferido	47. Cuentas por pagar diversas - Relacionadas	57. Excedente de revaluación
18. Servicios y otros contratados por anticipado 19. Estimación de cuentas de cobranza dudosa	28. Existencias por recibir 29. Desvalorización de existencias	38. Otros activos 39. Depreciación, amortización y agotamiento acumulados	48. Provisiones 49. Pasivo diferido	58. Reservas 59. Resultados acumulados

Tabla 2

Cuadro de Clasificación. Cuentas de Ganancias y Pérdidas

Cuentas de gastos por naturaleza	Cuentas de ingresos por naturaleza	Cuentas de saldos intermediarios de gestión y determinación de los resultados del ejercicio
Elemento 6	Elemento 7	Elemento 8
60. Compras	70. Ventas	80. Margen comercial
61. Variación de existencias	71. Variación de la producción almacenada	81. Producción del ejercicio
62. Gastos de personal, directores y gerentes	72. Producción de activo inmovilizado	82. Valor agregado
63. Gastos de servicios prestados por terceros	73. Descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidas	83. Excedente bruto (insuficiencia bruta) de explotación
64. Gastos por tributos	74. Descuentos rebajas y bonificaciones concedidas	84. Resultado de explotación
65. Otros gastos de gestión	75. Otros ingresos de gestión	85. Resultado antes de participaciones e impuestos
66. Pérdida por medición de activos no financieros al valor razonable	76. Ganancia por medición de activos no financieros al valor razonable	86.
67. Gastos financieros	77. Ingresos financieros	87. Participaciones de los trabajadores
68. Valuación y deterioro de activos y provisiones	78. Cargas cubiertas por provisiones	88. Impuesto a la renta
69. Costo de ventas	79. Cargas imputables a cuentas de costos y gastos	89. Determinación del resultado del ejercicio

CAPÍTULO III. LA CONTABILIDAD TRIBUTARIA COMO SUBSISTEMA

3.1. Concepto de la contabilidad tributaria

Fabretti (2006) considera que la contabilidad tributaria es la rama de la contabilidad que tiene por objeto aplicar, en la práctica, conceptos, principios y normas de la legislación contable y tributaria, de forma simultánea y adecuada. Por su parte, Mendoza Montecinos (2015) señala que este tipo de contabilidad se basa en las normativas fiscales establecidas por la ley de cada país y contempla el registro de las operaciones para la presentación de declaraciones y el pago de impuestos.

Otros autores, Oliveira et al. (2006), la conceptualizan como la rama contable responsable de la gestión de impuestos en las más variadas operaciones que realiza una empresa, o un grupo de empresas, con la finalidad de aplicar, en el transcurso ordinario de los negocios, las obligaciones fiscales empresariales a fin de no exponer a la entidad a posibles sanciones fiscales y legales.

Corredor Alejo (1996) sostiene que "el sistema de contabilidad tributaria comprende el conjunto de reglas que sirven para elaborar las declaraciones tributarias y para cuantificar los diferentes impuestos". El mismo autor resalta que, a pesar de la autonomía con la que cuenta la contabilidad tributaria, esta sigue siendo una materia dependiente de la contabilidad. Esto se entiende en tanto el producto de la contabilidad proveerá la información necesaria para la determinación de los impuestos.

Es importante puntualizar la estrecha relación entre la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria, pues esta última se nutre de la información brindada por la primera y la utiliza como base para determinar las diferentes obligaciones tributarias de la empresa, y la base imponible y el monto del impuesto a pagar por el contribuyente. En relación con lo expuesto, es menester precisar que los distintos ejercicios realizados a partir de la contabilidad tributaria se deben ejecutar respetando las normas y los principios aplicados en la contabilidad financiera.

El concepto doctrinario de contabilidad tributaria supone la existencia de diferencias entre las bases financiero-contables y las bases fiscal-tributarias que, no obstante, tienen o deberían tener una relación, en la medida que las normas tributarias permiten cuantificar las cargas impositivas y que las normas de contabilidad prescriben los tratamientos para el reconcomiendo y la presentación de las mismas dentro de los estados financieros.

Por lo anterior se considera que la contabilidad tributaria se constituye en un subsistema contable sustentado sobre una base comprensiva diferente de los principios y las normas de contabilidad, orientada a cuantificar y determinar, conforme a las normas fiscales, las obligaciones tributarias con las que debe cumplir un contribuyente determinado. Asimismo, permite efectuar una adecuada medición, reconocimiento y presentación contable de los impuestos, asegurando que se refleje en la contabilidad el impacto de estos sobre los

resultados y sobre la situación financiera de una organización (Del Rocío Espín-Balseca, Del Rocío Hidalgo-Achig & Hidalgo-Achig, 2021).

3.2. Los principios contables y el impuesto a la renta

Con respecto a la regulación tributaria sobre el tema, y reconociendo la necesidad de establecer la utilidad financiera a partir de la cual luego de los ajustes de la normativa del impuesto a la renta se debe determinar la utilidad tributaria, desde hace muchos años existe una disposición contenida en el artículo 33 del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta, que dispone:

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.
Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

La referencia anterior valida la aplicación de las normas internacionales de información financiera oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad para ser aplicadas en Perú, y los efectos que de ello se derivan.

En Perú, se considera que existe un set de principios contables —*peruvian gaaps*⁶— que resultan de la práctica de los contadores en el país, y que combinan una base de políticas basadas en normas contables internacionales, a la que se agregan fácilmente en muchas veces o por conveniencia las disposiciones que las autoridades tributarias han desarrollado. Los contadores han incorporado en su práctica contable esta combinación, que con el tiempo ha derivado en lo que se conoce como PCGA Perú.

Las empresas aplican estos *peruvian gaaps* en la formulación de sus estados financieros, pero en estricto esto no es correcto. Como se ha explicado, desde hace muchos años existe la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo con las NIIFs.

Existen tres grandes sets de NIIFs: las NIIFs Full aplicable a grandes entidades, las NIIFs Pymes para ser aplicadas por las pequeñas y medianas empresas, y las NICSP (Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público). Los *peruvian gaaps* no están de acuerdo en todos los extremos con los sets de NIIFs señalados.

Entonces, surge la duda de si la situación anterior hace que la información contable no sea confiable. La respuesta a esta pregunta es no necesariamente.

En tanto que no haya un uso “creativo” (es decir, doloso o malintencionado) de los PCGA en el país, la información reportada por las empresas es confiable. La contabilidad, como se adelantó, no es totalmente exacta. Conocer las limitaciones y las políticas de cada empresa permite comprender las cifras reflejadas en su real dimensión.

El principal problema entre contabilidad y fiscalidad es la complicación en algunos casos de que —a efectos de la liquidación del impuesto a la renta empresarial— las definiciones de ingreso, costo y gasto no sean homogéneos. En Perú, el contribuyente tiene el deber legal de

⁶ GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

utilizar las normas contables para calcular el resultado contable y, una vez obtenido este, acudir a las no siempre claras normas fiscales para determinar la base imponible mediante los correspondientes ajustes.

La contabilidad es la información obtenida a través de unas técnicas rigurosas. La información que produce refleja una determinada capacidad económica, que el legislador fiscal sistemáticamente ha preferido como dato básico a partir del cual las normas tributarias establecerán las disposiciones necesarias para determinar la capacidad económica gravable en el impuesto a la renta empresarial.

El conflicto se ha suscitado a la hora de definir la renta fiscal en el plano normativo sin que ello reste autonomía al derecho tributario. Además, para establecer el valor probatorio que se reconozca a la contabilidad y los efectos sancionadores que se pueden derivar de las anomalías e infracciones contables.

El problema consistiría en discernir si es correcto que las normas contables que determinan el resultado contable sean asumidas como propias por la normativa fiscal, a excepción de las correcciones que sobre aquellas establezca esta última a través de una regulación fiscal específica, y si esto tiene o no límites en el plano del derecho tributario. No obstante, surge una pregunta que requiere ser contestada: ¿si no se usa los IFRS qué se puede utilizar?

La contabilidad persigue unos objetivos específicos y la protección de unos intereses no fiscales. Así, el principio esencial que guía la actuación contable es mostrar la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la empresa, a partir del denominado principio de prudencia valorativa que determina reconocer gastos no realizados ante cualquier posible eventualidad. En tanto, la fiscalidad esencialmente persigue gravar la capacidad económica demostrada por la sociedad, influida por objetivos recaudatorios y de política fiscal, objetivos que difícilmente encuentran cabida en las normas mercantiles.

Las normas tributarias establecen disposiciones que persiguen el cumplimiento de objetivos específicamente fiscales, a la par que buscan evitar el fraude fiscal que se produciría si se admite cualquier gasto contable como deducible que se generaría por un abuso del principio contable de prudencia valorativa.

En América Latina, la actividad de los reguladores ha precipitado el inevitable conflicto entre los IFRS y las normas tributarias, frente a lo cual las administraciones tributarias han reaccionado de diferente manera. Se espera llegar a un nuevo equilibrio en el futuro, dado que donde no existe una suficiente regulación aparece la mayor cantidad de problemas y controversias. Los temas típicos son los referidos a inversiones, activo realizable, activo inmovilizado (material o intangible), pasivos, entre otras partidas más o menos conflictivas.

3.3. ¿Cómo se resuelve el conflicto NIIFs / tributación?

Las reglas que usa un auditor fiscal para resolver este aparente conflicto son simples:

- Si hay tratamiento tributario y no contable, entonces se sigue lo tributario.
- Si hay tratamiento tributario y tratamiento contable, y el tratamiento es el mismo, es indiferente.
- Si hay tratamiento tributario y tratamiento contable, prima el tributario.
- Si no hay tratamiento tributario pero sí tratamiento contable, entonces se sigue el contable con los límites generales de la doctrina del impuesto a la renta, si se le aplican, considerando además aspectos tales como causalidad, devengado,

correlación, proporcionalidad, no precipitación de pérdidas, justificación documental, registro en libros, etc.

Tabla 3

Tratamiento Contable IFRS	Tratamiento Tributario IRTA	Grado de coincidencia	de Decisión de la Administración Tributaria
X	X	Iguals	Verificar aplicación, Indiferente
X	X	Diferentes	Prima tratamiento tributario
O	X	N/A	Usar tratamiento tributario
X	O	N/A	Tratamiento contable con los límites de los principios de imposición del IRTA

Nota. Leyenda. X (existe) / O (no existe)

El tema ha sido materia de controversia tanto en la instancia administrativa como en la instancia jurisdiccional. En esta última instancia, la Sentencia de Casación n.º 4795-2018-LIMA resolvió el tema de la aplicación de la NIC 16 y la NIC 23. En la sentencia se evalúa una situación de aplicación directa de las NICs y se concluye que si bien no puede ser una referencia directa sí puede usarse para complementar la aplicación de las normas tributarias en tanto que no se opongan a ella o la desnaturalicen.

3.4. Régimen de los libros y registros contables a efectos tributarios

La SUNAT, mediante la Resolución de Superintendencia n.º 234- 2006/SUNAT y modificatorias, estableció las disposiciones relacionadas con los libros y registros vinculados a asuntos tributarios vigentes desde el 1 de enero de 2007.

Estas normas integran en un solo cuerpo legislativo las disposiciones para el tratamiento de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios. Las normas anteriores contienen regulación acerca de los siguientes temas:

- El procedimiento para la autorización de los libros y registros.
- La forma como deben ser llevados.
- Los plazos máximos de atraso.
- Las disposiciones de comunicación y reconstrucción de libros y registros ante eventos que generen su pérdida o destrucción.
- Qué debe entenderse por contabilidad completa, disposición vigente a partir del 2009.
- La información mínima y el formato del Libro Diario de Formato Simplificado, vigente a partir del 2009.
- La información mínima contenida en los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, así como los formatos que la integran, disposición que entró en vigencia a partir del 1 de julio de 2010.

También es necesario resaltar que, a partir de julio de 2010, está vigente la normativa por la cual la SUNAT dispuso que los contribuyentes obligados a llevar determinados libros o registros

vinculados a asuntos tributarios cuentan con la alternativa de llevarlos de manera electrónica. Con esta opción, los contribuyentes tienen la posibilidad de generar ahorros en los gastos relacionados con el papel, como la legalización, la impresión, el empaste y el almacenamiento de dichos documentos físicos. Para acceder a esta alternativa, el contribuyente debe afiliarse al Sistema de Libros y Registros Electrónicos.

3.4.1. ¿Cuáles son los libros y registros comprendidos en estas disposiciones?

La norma bajo comentario regula una gran cantidad de libros y registros. Al respecto, se debe precisar que los contribuyentes no están obligados a llevarlos todos. Solo están obligados a llevar los que correspondan a su régimen tributario, a las operaciones que realicen o a su régimen societario.

Los libros regulados son los siguientes:

Libro de ingresos y gastos

Libro de inventarios y balances

Libro de retenciones, incisos e y f del artículo 34 de la Ley del impuesto a la renta

Libro diario

Libro diario de formato simplificado

Libro mayor

Registro de activos fijos

Registro de compras

Registro de consignaciones

Registro de costos

Registro de huéspedes

Registro de inventario permanente en unidades físicas

Registro de inventario permanente valorizado

Registro de ventas e ingresos, artículo 23 de la Resolución de Superintendencia n.º 266-2004/SUNAT

Registro del régimen de percepciones

Registro del régimen de retenciones

Registro de retenciones, artículo 77-A de la Ley del impuesto a la renta

Registro Ivap

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, artículo 8 de la Resolución de Superintendencia n.º 022-98/SUNAT

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, inciso a del primer párrafo del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 021-99/SUNAT

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, inciso a del primer párrafo del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 142-2001/SUNAT

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, inciso c del primer párrafo del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 256-2004/SUNAT

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, inciso a del primer párrafo del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 257-2004/SUNAT

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, inciso c del primer párrafo del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 258-2004/SUNAT

Registro(s) auxiliar(es) de adquisiciones, inciso a del primer párrafo del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 259-2004/SUNAT

Libro de actas de la empresa individual de responsabilidad limitada

Libro de actas de la junta general de accionistas

Libro de actas del directorio

Libro de matrícula de acciones

Libro de planillas

3.4.2. ¿Cuál es la forma correcta de llevado de libros y registros?

Los libros y registros que los contribuyentes se encuentren obligados a llevar deberán contar con datos de cabecera y contener el registro de las operaciones, registro que se sujeta a las siguientes reglas:

- Debe realizarse en orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un orden predeterminado.
- Debe estar llevado de manera legible, sin espacios, líneas en blanco, interpolaciones, enmendaduras ni señales de haber sido alteradas.
- Es obligatorio el uso del Plan Contable General vigente en el país (actualmente el Plan Contable General Empresarial). Se empleará cuentas contables desagregadas como mínimo a nivel de los dígitos establecidos en dicho plan, salvo que por aplicación de las normas tributarias deba realizarse una desagregación mayor.
- La utilización del Plan Contable vigente en el país no se aplica en aquellos casos en que, por ley expresa, los deudores tributarios se encuentren facultados a emplear un plan contable, manual de contabilidad u otro similar distinto, en cuyo caso la norma los autoriza a utilizar estos últimos.
- Debe totalizarse los importes por cada folio, columna o cuenta contable hasta obtener el total general del periodo o ejercicio gravable, según corresponda. Esta disposición no es exigible a los libros o registros que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas, en los cuales la totalización se efectuará finalizado el periodo o ejercicio.
- Las anotaciones deben realizarse en moneda nacional y en castellano, salvo las excepciones previstas por el Código Tributario.
- Debe incluirse los registros o asientos de ajuste, reclasificación o rectificación que correspondan, así como las operaciones (hechos económicos susceptibles de ser registrados contablemente) que se omitieron registrar, con respecto a los cuales ya se realizó la totalización correspondiente.
- Debe contener folios originales, no admitiéndose la adhesión de hojas o folios, salvo disposición legal en contrario.
- Tratándose del Libro de inventarios y balances, deberá ser firmado al cierre de cada periodo o ejercicio gravable, según corresponda, por el deudor tributario o su representante legal, así como por el contador público colegiado o el contador mercantil responsable de su elaboración.
- Los totales acumulados en cada folio serán trasladados al folio siguiente precedidos de la frase "VAN". En la primera línea del folio siguiente se registrará el total acumulado del folio anterior precedido de la frase "VIENEN".
- Culminado el periodo o ejercicio gravable, debe realizarse el correspondiente cierre registrando el total general.
- De no realizarse operaciones en un determinado periodo o ejercicio gravable, se registrará la leyenda "SIN OPERACIONES" en el folio correspondiente.

Lo dispuesto no será de aplicación para:

- I. El Libro de actas de la empresa individual de responsabilidad limitada, regulado en la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- II. El Libro de actas de la junta general de accionistas, regulado en la Ley General de Sociedades.
- III. El Libro de actas del directorio, regulado en la Ley General de Sociedades.
- IV. El Libro de Matrícula de Acciones, regulado en la Ley General de Sociedades.
- V. El Libro de Planillas, regulado por el Decreto Supremo n.º 001-98-TR y normas modificatorias.

3.4.3. ¿Qué libros componen la denominada contabilidad completa?

Los libros y registros que integran la contabilidad completa, para efectos del inciso b del tercer párrafo del artículo 65 de la Ley del impuesto a la renta⁷, son los siguientes:

- Libro caja y bancos.
- Libro de inventarios y balances.
- Libro diario.
- Libro mayor.
- Registro de compras.
- Registro de ventas e ingresos.

Asimismo, los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo con las normas de la Ley del impuesto a la renta:

- Libro de retenciones, incisos e y f del artículo 34 de la Ley del impuesto a la renta.
- Registro de activos fijos.
- Registro de costos.
- Registro de inventario permanente en unidades físicas.
- Registro de inventario permanente valorizado.

Las disposiciones referidas a la contabilidad completa entraron en vigencia el 1 de enero de 2009.

La SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT, reguló el contenido mínimo, las formas y las condiciones para llevar los libros sobre asuntos tributarios. En estricto, esta regulación se ha vuelto estándar y es la base utilizada por la mayoría de las empresas del país para el llevado de sus libros y registros contables.

3.4.4. Libros y registros contables obligatorios según régimen tributario

Los tipos de libros o registros contables que obligatoriamente se debe llevar dependerán del régimen tributario, sea como persona natural con negocio o como persona jurídica. También dependerá del volumen de ingresos anuales que estimes obtener por el desarrollo de tu actividad empresarial. Acorde con el marco legal actual, las obligaciones están definidas como se señala a continuación:

- **En el Nuevo Régimen Único Simplificado - NRUS:** No existe obligación de llevar libros ni registros contables. Solo se debe conservar los comprobantes de pago emitidos y aquellos que sustenten las adquisiciones realizadas, en orden cronológico.
- **En el Régimen Especial de Renta - RER:** Los libros contables obligatorios son el Registro de Compras y el Registro de Ventas.
- **En el Régimen MYPE Tributario - RMT:** Teniendo en cuenta el nivel de ingresos anuales, los contribuyentes del RMT deberán llevar los siguientes libros y registros contables:

⁷ Decreto Supremo n.º 122-94-EF de 1994. Reglamento de la Ley del impuesto a la renta.

Límite de ingresos	Libros obligados a llevar
Ingresos netos hasta 300 UIT	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de ventas • Registro de compras • Libro diario de formato simplificado
Ingresos netos desde 300 UIT hasta 500 UIT	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de ventas • Registro de compras • Libro diario • Libro mayor
Ingresos netos mayores a 500 UIT y que no superen las 1700 UIT	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de compras • Registro de ventas • Libro diario • Libro mayor • Libro de inventarios y balances

- **En el Régimen General - RG:** Los libros contables que se debe llevar dependerán del volumen de tus ingresos anuales:

Límite de ingresos	Libros obligados a llevar
Ingresos netos hasta 300 UIT	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de ventas • Registro de compras • Libro diario de formato simplificado
Ingresos netos desde 300 UIT hasta 500 UIT	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de ventas • Registro de compras • Libro diario • Libro mayor
Ingresos netos mayores a 500 UIT y que no superen las 1700 UIT	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de compras • Registro de ventas • Libro diario • Libro mayor • Libro de inventarios y balances
Ingresos netos anuales mayores a las 1700 UIT	Contabilidad completa. Comprende Libro caja y bancos, Libro de inventarios y balances, Libro diario, Libro mayor, Registro de ventas y Registro de compras.

3.4.5. Forma de llevado de los libros y registros

En Perú, actualmente se utilizan sistemas de llevado de libros y registros vinculados a asuntos tributarios bajo sistema manual de libros impresos, sistemas mecanizados en hojas sueltas y sistemas de emisión electrónica. Este último puede ser llevado desde los sistemas del propio contribuyente utilizando el Programa de Libros Electrónicos-PLE o el Sistema de Libros Electrónicos-SLE Portal desde los sistemas de la SUNAT, tal como se resume en el siguiente gráfico:

Figura 3



Nota. Extraído de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (s.f., "Libros y Registros Contables Obligatorios")

- **En el sistema manual:** los libros y registros se adquieren preimpresos, se legalizan antes de usarlos y su contenido se completa a mano.
- **En el sistema computarizado:** la información contable se ingresa apoyada en un *software* contable y en la estructura dispuesta por la SUNAT para cada libro y registro.
- **En el Programa de Libros Electrónicos-PLE:** los libros se generan desde los sistemas del contribuyente, y se validan con un aplicativo de la SUNAT que permite generar un resumen de toda la información contable y obtener una constancia de recepción por parte de la SUNAT, con respecto a cada libro.
- **En el Sistema de Libros desde el Portal-SLE:** los contribuyentes generan sus libros desde el portal de la SUNAT, y su afiliación y generación de los libros es voluntaria.

3.4.6. Contabilidad electrónica a efectos tributarios

Como se aprecia tanto en el ámbito privado como en el ámbito público, la contabilidad no ha sido ajena al impacto del desarrollo tecnológico. Si bien a efectos generales no existe disposiciones expresas sobre la contabilidad electrónica, a efectos tributarios se tiene a la Resolución de Superintendencia n.º 286-2009-SUNAT, por la cual se dicta disposiciones para la implementación del llevado electrónico de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

Al respecto, en los considerandos de la resolución referida se menciona que dicha implementación electrónica se da con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Del mismo modo, también se señala el beneficio que representa la contabilidad electrónica en cuanto al ahorro de costos dada la conservación del papel que se requiere en la contabilidad física.

A partir de la referida Resolución de Superintendencia n.º 286-2009-SUNAT, se aprueba el Sistema de Libros y Registros Electrónicos (SLE-PLE). Así, el Programa de Libros Electrónicos "permite efectuar las validaciones necesarias de los Libros y/o Registros elaborados por el Generador, a fin de generar el Resumen respectivo; y obtener la Constancia de Recepción de la SUNAT" (p. 5).

Al respecto, se ha elaborado dos sistemas de libros electrónicos: SLE-Portal y SLE-PLE. Por un lado, en cuanto al primer sistema, este fue aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 066-2013-SUNAT, e implica, de manera exclusiva, el llevado electrónico del Registro de ventas e ingresos y el Registro de compras. Por este sistema, además, el deudor tributario viene a ser considerado como "generador" y es sustituido por la SUNAT en el cumplimiento del almacenamiento, el archivo y la conservación de los registros electrónicos.

Ahora bien, esta última resolución, en su artículo 3, determina las condiciones para obtener dicha calidad de generador, en los siguientes términos:

- a) Esté obligado a llevar el Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras.
- b) No haya ejercido la opción de llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, conforme a lo regulado en el Decreto Supremo n.º 151-2002-EF.
- c) Cuenten con la condición de domicilio fiscal habido en el RUC.
- d) No se encuentre en estado de suspensión temporal de actividades o de baja de inscripción en el RUC.
- e) No haber sido incorporado al SLE-PLE.

En concordancia con los considerandos de la norma que implementó el llevado de libros y registros de manera electrónica, cuando se obtiene la calidad de generador es obligatorio cerrar los registros de ventas e ingresos y de compras llevados de forma manual o en hojas sueltas o continuas, tal como señala el inciso b del artículo 5 de la resolución referida.

Por otro lado, se tiene al sistema PLE, el cual fue aprobado por la Resolución de Superintendencia n.º 286-2009-SUNAT. Este sistema, a diferencia del anterior, es desarrollado por la SUNAT. A raíz del artículo 4 de la referida resolución, su uso es obligatorio para quienes sean designados como principales contribuyentes. Asimismo, en dicho artículo se distingue dos tipos de libros y registros: voluntarios y obligatorios.

En este punto, resulta pertinente mencionar los dispositivos en los cuales se encuentra la regulación de los libros electrónicos. Así, el numeral 16 del artículo 62 del Código Tributario establece que "tratándose de los libros y registros a que se refiere el primer párrafo del presente numeral, la SUNAT establecerá los deudores tributarios obligados a llevarlos de manera electrónica o los que podrán llevarlos de esa manera". Cabe destacar que los libros y registros referidos son los "libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia, vinculados a asuntos tributarios", tal como señala el primer párrafo del numeral 16.

En línea con lo presentado, el numeral 7 del artículo 87 de la norma en cuestión determina que "los administrados deben almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica". Al respecto, cabe reconocer que no por tratarse de un sistema distinto al originario, implica un tratamiento completamente diferente al que se prevé para la contabilidad llevada de manera manual.

3.5. Comprobantes de pago y otros documentos tributarios

A efectos tributarios, la SUNAT ha regulado el contenido, la forma y las condiciones de emisión de ciertos documentos que dan soporte a las transacciones de las empresas. Uno de estos documentos son los comprobantes de pago.

Tal como lo define el Reglamento de Comprobantes de Pago (en adelante, Reglamento) en su artículo 1, se trata de "un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios". Como se evidencia, la norma ofrece una definición abierta al señalar que se trata de un documento que presenta las características referidas. No obstante, en su artículo 2, delimita los documentos que se consideran comprobantes de pago de cumplirse con los requisitos que ordena el mismo Reglamento. Así, según dicho artículo, se tiene que se considerarán comprobantes de pago a los siguientes documentos:

- a. Facturas
- b. Recibos Por honorarios.
- c. Boletas de venta.
- d. Liquidaciones de compra.
- e. Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras.
- f. Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4.
- g. Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.
- h. Comprobante de Operaciones - Ley n.º 29972.
- i. Ticket POS, el cual se rige por la resolución de superintendencia que lo crea la cual regula, entre otros aspectos, los requisitos de dicho comprobante de pago y la oportunidad de su emisión.
- j. Ticket Monedero Electrónico, el cual se rige por la resolución de superintendencia que lo crea. Esa resolución regula, entre otros aspectos, los requisitos de dicho comprobante de pago.
- k. Recibo electrónico por servicios públicos (recibo electrónico SP), el cual se rige por la normativa sobre emisión electrónica.
- l. Comprobante empresas supervisadas SBS, el cual se rige por la normativa sobre emisión electrónica.

Al respecto, cabe destacar que en su siguiente artículo, el Reglamento citado desarrolla los supuestos por los cuales se emitirá los comprobantes de pago y a favor de quién.

3.5.1. Facturas⁸

Así, en primer lugar, se encuentran delimitados los alcances de la emisión de facturas. Al respecto, de manera general, se puede definir a la factura como el documento que sustenta las compras ante una eventual fiscalización de la SUNAT (Gobierno del Perú, 2023a). Esto se entiende en tanto dicho comprobante de pago evidencia toda la información relevante sobre la operación realizada.

Ahora bien, se puede distinguir que se consideran lineamientos tanto desde la finalidad de la emisión del comprobante de pago como desde los sujetos que realizan la operación. En este sentido, el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento indica que se emitirá la

⁸ Para más información sobre factura física y factura electrónica, revisar <https://www.gob.pe/8333-factura-fisica> y <https://orientacion.sunat.gob.pe/factura-electronica-desde-see-del-contribuyente>, respectivamente.

factura cuando el comprador lo “solicite a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario” o a fin de sustentar un crédito deducible cuando el sujeto que lo solicite se encuentre en el Régimen Único Simplificado (RUS). Asimismo, también se determina que se emitirá la factura cuando “la operación se realice con sujetos del Impuesto General a las ventas que tengan derecho al crédito fiscal”.

No obstante, estos no son los únicos supuestos para emitir una factura. El numeral 1 del artículo 4 del Reglamento presenta una lista extensa de supuestos por los cuales se emitirá factura. Ante todo lo expuesto con respecto a las facturas, resulta necesario precisar que, a excepción de los incisos d, e, g y j, este comprobante solo se emite a favor del usuario que cuente con RUC.

Resulta interesante mencionar que, recientemente, se ha determinado, de forma obligatoria, que las facturas sean expedidas por las empresas con ingresos menores a 23 UIT, a partir de la Resolución de Superintendencia n.º 000128-2021/SUNAT, con el fin de que se adapten a las nuevas tecnologías y aprovechen la telemática. Así, se consigue “facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, además de reducir los costos que representa la conservación en soporte de papel de comprobantes de pago y de libros y registros vinculados a asuntos tributarios”, tal como se menciona en los considerandos de la Resolución de Superintendencia n.º 188-2010-SUNAT. Cabe resaltar que la obligatoriedad de emitir facturas electrónicas se ha implementado progresivamente desde el 2018.

3.5.2. Recibo por honorarios⁹

En segundo lugar, se encuentran los recibos por honorarios. En este caso, la Administración Tributaria es más sucinta al determinar los casos a partir de los que deben emitirse. Así, el inciso 2 del artículo 4 del Reglamento señala que se emitirán en dos casos: “a) por la prestación de servicios a través del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio” y “b) por todo otro servicio que genere rentas de cuarta categoría, salvo lo establecido en el inciso 1.5 del numeral 1 del Artículo 7 del presente reglamento”.

Con respecto al comprobante de pago en cuestión, resulta evidente que puede ser emitido únicamente por personas naturales en ejercicio de un servicio realizado de forma independiente. En ese sentido, es exclusivo de los perceptores de rentas de cuarta categoría. Así, como en el caso anterior, este tipo de comprobante también tiene una forma electrónica implementada mediante la Resolución de Superintendencia n.º 182-2008-SUNAT. Dicha Resolución, en línea con los motivos expuestos para la implementación de facturas electrónicas, también plantea el aprovechamiento de la tecnología informática en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.5.3. Boletas de venta¹⁰

En tercer lugar, en el inciso 3 del artículo 4 del Reglamento se delimita la emisión y los efectos de las boletas de venta precisando que solo se emitirán en dos supuestos: “a) En operaciones con consumidores o usuarios finales” y “b) En operaciones realizadas por los sujetos del Nuevo

⁹ Para más información sobre recibo por honorarios, revisar <https://orientacion.sunat.gob.pe/recibos-por-honorarios-electronicos>.

¹⁰ Para más información sobre boleta de venta, revisar https://cpe.sunat.gob.pe/tipos_de_comprobantes/boleta.

Régimen Único Simplificado, incluso en las de exportación que pueden efectuar dichos sujetos al amparo de las normas respectivas”.

Asimismo, en dicho inciso se precisa que el comprobante de pago en cuestión “no permite ejercer derecho a crédito fiscal ni puede sustentar gasto o costo para efecto tributario”. No obstante, no se trata de una restricción absoluta, puesto que admite excepciones en caso de que la ley lo permita —cuando se dé la identificación del usuario o adquiriente— y en caso se trate de deducción de gastos de rentas de cuarta y quinta categoría, atendiendo a ciertos elementos, nuevamente con el requerimiento de identificación del usuario.

3.5.4. Liquidaciones de compra¹¹

En cuarto lugar, se tiene a las liquidaciones de compra. Se trata de un comprobante de pago que puede ser emitido tanto por personas naturales como por personas jurídicas. Cabe acotar que, en cuanto a las personas jurídicas, estas pueden encontrarse en el Régimen Especial, General o MYPE Tributario (Gobierno del Perú, 2023b). Asimismo, el Reglamento precisa que el referido comprobante de pago utilizarse para “sustentar gasto o costo para efecto tributario” (inciso 3, artículo 4). Y, a diferencia de los documentos desarrollados previamente, las liquidaciones de compra sí permiten percibir el crédito fiscal, con la previsión de que el IGV o el impuesto de promoción municipal sea retenido y pagado por el agente de retención.

3.5.5. Tickets¹²

Luego, se encuentran regulados los *tickets* o cintas emitidos por máquina registradora. Al respecto, como una primera precisión en el Reglamento, estos solo podrán ser emitidos en moneda nacional. Asimismo, como en el caso de las boletas de venta, solo pueden emitirse en operaciones con consumidores finales y que sean realizadas por sujetos del RUS, tal como señala el Reglamento. Por último, también se precisa que los *tickets* o cintas no sustentarán el crédito fiscal, con excepción de los casos que señala la ley.

3.5.6 Documentos autorizados¹³

Con respecto a los documentos autorizados por el numeral 6 del artículo 4, estos son considerados comprobantes de pago, pero con la particularidad de que no deben cumplir con todos los requisitos formales exigidos para los comprobantes válidos. En ese sentido, pueden ser entregados a los adquirientes en reemplazo de un comprobante de pago común (Gobierno del Perú, 2023c).

En esta línea, resulta menester precisar que el numeral 6 del artículo 4 del Reglamento distingue entre tres clases de documentos autorizados:

- Documentos que permiten sustentar gasto o costo, o ejercer el crédito fiscal.

¹¹ Para más información sobre liquidación de compra, revisar https://cpe.sunat.gob.pe/tipos_de_comprobantes/liquidacion_de_compra.

¹² Para más información sobre *tickets*, revisar <https://orientacion.sunat.gob.pe/6588-03-ticket-o-cinta-emitida-por-maquina-registradora>.

¹³ Para más información sobre documentos autorizados, revisar <https://www.gob.pe/8337-documentos-autorizados-como-comprobantes-de-pago-por-la-sunat>.

- Documentos que permiten sustentar gasto, costo o crédito deducible.
- Documentos que no permiten sustentar gasto, costo, crédito deducible ni ejercer el derecho al crédito fiscal.

Siguiendo la lectura del inciso referido, se evidencia el amplio universo de documentos que configuran la primera clase de documentos autorizados. En un listado somero se encuentran los siguientes:

- Boleto de transporte aéreo que emiten las compañías de aviación comercial por el servicio de transporte aéreo regular, no regular y especial de pasajeros.
- Documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros, y cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público bajo control de la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS).
- Documentos emitidos por Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (AFP) y Entidades Prestadoras de Salud (EPS).
- Recibos por servicios públicos de suministro de energía eléctrica, agua, teléfono y gas natural.
- Pólizas emitidas por las bolsas de valores, las bolsas de productos o los agentes de intermediación, por operaciones realizadas en las bolsas de valores o bolsas de productos autorizadas por la Conasev.
- Cartas de porte aéreo y conocimientos de embarque por el servicio de transporte de carga aérea y marítima.
- Pólizas de adjudicación emitidas con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada, por los martilleros públicos y las entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros.
- Certificados de pago de regalías emitidos por PERUPETRO S.A.
- Formatos proporcionados por el Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS) para los aportes al Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo que efectúen las entidades empleadoras a través de las empresas del Sistema Financiero Nacional.
- Documentos emitidos por las empresas adquirentes en los sistemas de pago mediante tarjetas de crédito o débito emitidas por bancos e instituciones financieras o crediticias.
- Documentos que emitan las empresas recaudadoras de la denominada Garantía de Red Principal, a la que hace referencia el numeral 7.6 del artículo 7 de la Ley n.º 27133, Ley de Promoción del Desarrollo de la Industria del Gas Natural, por los servicios que prestan.
- Boleto de viaje emitidos por las empresas de transporte nacional de pasajeros que cuenten con la autorización de la autoridad competente.
- Documentos emitidos por el operador y demás partes distintas del operador de sociedades irregulares, consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial.
- Documentos emitidos por los concesionarios del servicio de revisiones técnicas vehiculares.
- Documentos emitidos por las empresas que desempeñan el rol adquirente en los sistemas de pago mediante tarjetas de crédito emitidas por ellas mismas.

En cuanto a la segunda clase de documentos autorizados —aquellos que permiten sustentar gasto, costo o crédito deducible— se tiene:

- Recibos por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles que generen rentas de primera categoría para efecto del impuesto a la renta.
- Documentos emitidos por la Iglesia católica por el arrendamiento de sus bienes inmuebles, solo si se emiten en los supuestos indicados en el literal a del numeral 4.1 del artículo 4 o en el artículo 4-A de la Resolución de Superintendencia n.º 300-2014-SUNAT.

- Boletos emitidos por el servicio de transporte terrestre regular urbano de pasajeros y ferroviario público de pasajeros.
- Boletos numerados o entradas que se entreguen por atracciones o espectáculos públicos en general.
- Documentos emitidos por los servicios aeroportuarios prestados a favor de los pasajeros por CORPAC S.A. o la empresa a la que el Estado peruano haya dado en concesión algún aeropuerto, o el Gobierno local o regional que administre un aeropuerto.
- Documentos emitidos por la Cofopri en calidad de oferta de venta de terrenos, los correspondientes a las subastas públicas y a la retribución de los servicios que presta.

Por la tercera clase de documentos autorizados —aquellos que no permiten sustentar gasto, costo, crédito deducible ni ejercer el derecho al crédito fiscal— se tiene:

- Billetes de lotería, rifas y apuestas.
- Documentos emitidos por centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones, en lo referente a sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT.
- Documentos emitidos por la Iglesia católica por el arrendamiento de sus bienes inmuebles.

Por último, en lo referido a comprobantes de pago se encuentra el comprobante de operaciones. Tal como indica el numeral 7 del artículo 4 del Reglamento, este tipo de comprobante permite sustentar gasto o costo para efecto tributario. Las entidades emisoras de los comprobantes de operaciones son las cooperativas agrarias: cooperativa agraria azucarera, cooperativa agraria cafetalera, cooperativa agraria de colonización y cooperativa comunal. Esto solo si adquieren bienes muebles o servicios de sus socios —de conformidad con la Ley n.º 29972—, como indica el inciso 1.5 del artículo 6 del Reglamento.

3.5.7. Notas de crédito¹⁴

Las notas de crédito son documentos que serán emitidos por conceptos de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, tal como lo indica el inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 10 de la Resolución de Superintendencia n.º 007-99-SUNAT, que comprende el Reglamento de Comprobantes de Pago. Además, según lo señala el numeral 10 del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia n.º 182-2008-SUNAT, estos comprobantes están relacionados con una factura o boleta de venta otorgada con anterioridad al mismo usuario.

Las notas de crédito también se encuentran sujetas a la emisión electrónica. Son documentos que ese emitirán únicamente con respecto a una factura electrónica que cuente con una Constancia de recepción del Resumen Diario CDR-Factura y con estado de “aceptada” o boleta de venta electrónica, que haya sido otorgada al mismo adquirente o usuario con anterioridad. Según la página web CPE Sunat, estas notas de crédito electrónicas tienen como características todos los efectos tributarios del tipo de documento Nota de Crédito indicado en los numerales 1.1 y primer párrafo del 2.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Su emisión es gratuita, la serie es alfanumérica y su numeración es correlativa y generada por el sistema. Se puede emitir una o más facturas electrónicas o boletas de venta electrónicas, según corresponda.

¹⁴ Para más información sobre nota de crédito, revisar https://cpe.sunat.gob.pe/tipos_de_comprobantes/nota_de_credito.

Excepcionalmente, se puede emitir hasta el décimo día hábil de emitido el comprobante de pago electrónico para anular factura electrónica o boleta de venta electrónica en las que se consignó un sujeto distinto al adquirente, o para corregir en los referidos comprobantes de pagos electrónicos una descripción que no corresponde al bien vendido o cedido en uso, o al tipo de servicio prestado.

Efectos contables

- Devoluciones, descuentos o bonificaciones efectuadas sobre ventas:
- Devoluciones sobre ventas: Representa el valor de las mercancías que los clientes devuelven porque no les satisface el precio, estilo, color, calidad, etc.
- Descuentos sobre ventas: Se entiende por descuentos sobre las ventas las bonificaciones que se conceden a los clientes por el pago de las mercancías adeudadas antes del plazo estipulado. Es muy usual que las rebajas o las bonificaciones se concedan con el objetivo de atraer nuevos clientes o de conservar a los existentes.
- Bonificaciones sobre ventas: En la práctica también se denominan rebajas sobre las ventas y se reconocen porque se conceden a los clientes cuando dichas mercancías tienen algún defecto o son de menor calidad que la convenida.

3.5.8. Notas de débito¹⁵

Las notas de débito, tal como indica el numeral 2 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se emiten para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros.

Asimismo, este documento también sirve para notificar al cliente el aumento de su deuda por algún motivo que se detalla en la nota. En adición, es importante mencionar que —de manera excepcional— el adquirente podrá emitir una nota de débito para sustentar las penalidades impuestas por incumplimiento contractual del proveedor. Por último, en lo que respecta a las características de la nota de débito, cabe destacar que estas solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Existe otro tipo de nota de débito que se emitirá con respecto al comprobante de operaciones, como se precisa en el inciso 2.2 del numeral 2 del artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pagos.

Así como los documentos abordados anteriormente, las notas de débito también se encuentran sujetas a la emisión electrónica. Para esto, es esencial su emisión electrónica en tanto mediante dicho documento electrónico se va a poder notificar a los clientes el aumento del monto a pagar de una boleta o factura.

Efectos contables

¹⁵ Para más información sobre nota de débito, revisar https://cpe.sunat.gob.pe/tipos_de_comprobantes/nota_de_debito.

- Devoluciones realizadas descuentos y bonificaciones recibidas sobre compras:
- Devoluciones sobre compras: Representa el valor de las mercancías devueltas a los proveedores porque estas no satisfacen o no cumplen con el precio, estilo, color o calidad del producto.
- Descuentos sobre compras: Representa las bonificaciones que conceden los proveedores al liquidar los productos, cuyo importe total por descuento es otorgado antes de la fecha estipulada por pronto pago.
- Bonificaciones sobre compras: Representa el valor de las bonificaciones aplicadas sobre el precio de compra del producto concedido por los proveedores en el caso de que los productos hayan sufrido algún desperfecto o su calidad sea menor a la ofrecida. Estas bonificaciones son ofrecidas a los clientes con la finalidad de fidelizarlos.

3.5.9. Guías de remisión¹⁶

La guía de remisión es un documento que sustenta el “traslado de bienes con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, consignación, remisiones entre establecimientos de una misma empresa y otros”, tal como señala el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago. Al respecto, es pertinente indicar que la emisión se debe producir antes del momento del traslado.

Este documento y los que ya se mencionaron han pasado por un cambio progresivo de la emisión física a la electrónica, bajo el sustento de la reducción del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como de su facilitación. Además, en cuanto a las guías de remisión, su tratamiento electrónico se sustenta en la optimización del control del traslado de bienes dada la naturaleza de dicho documento.

Ahora bien, cabe destacar que se puede diferenciar tipos de guía de remisión. Por un lado, figura la guía de remisión - remitente, la cual es emitida por el remitente propietario o poseedor de los bienes. Al respecto, la guía se emite por cada destino y destinatario; sin embargo, se presenta una excepción si se trata de un solo destinatario con varios lugares de entrega, puesto que en dicho caso basta con una única guía que indique los lugares de entrega.

Por otro lado, se encuentran las guías de remisión - transportista. Este documento, como su nombre señala, es emitido por el transportista encargado de trasladar los bienes de cada remitente. Naturalmente, es posible que el transportista traslade bienes que correspondan a más de un remitente; para esto, el numeral 1.8 del artículo 20 del Reglamento señala que el traslado de bienes realizado por transportistas que en un solo vehículo trasladen bienes que corresponden a más de veinte (20) remitentes, podrá ser sustentado con una guía de remisión del transportista que contenga, a manera de resumen, en el rubro “Datos del Bien Transportado”, la siguiente información:

¹⁶ Para más información sobre guía de remisión, revisar https://cpe.sunat.gob.pe/tipos_de_comprobantes/guideremision.

- a) Número de la guía de remisión del remitente que permita sustentar el traslado de los bienes.
- b) Monto del flete cobrado a cada uno de los remitentes.

En línea con lo expuesto, es preciso mencionar las modalidades de traslado en cuanto a las guías de remisión. En ese sentido, se tiene al transporte privado, el cual —según el numeral 2.1 del artículo 17 del Reglamento— se considera cuando el transporte sea realizado por el propietario o poseedor de los bienes con una unidad propia o bajo la modalidad de arrendamiento financiero. En este caso, la guía de remisión a emitirse será la guía de remisión - remitente.

En lo que respecta al transporte público, el artículo mencionado resulta más conciso, dado que define dicha modalidad como el servicio de transporte de bienes prestado por terceros.

3.6. Declaraciones tributarias¹⁷

El artículo 88 del Código Tributario señala que “la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria”. Asimismo, dicha norma agrega que “los deudores tributarios deben consignar en su declaración, de forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración”. Además, el documento en cuestión implica una presunción *iure et de iure* en tanto, como señala el referido artículo, “se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada”.

Esta exigencia en la forma de presentación de la declaración se entiende en tanto lo consignado por el deudor afecta la determinación de la obligación tributaria. Siendo así, cumplir con la obligación no supone únicamente presentar el documento en el plazo establecido sino también que la información consignada sea correcta y sustentada. Esto en tanto lo que se realiza al presentar una declaración tributaria no es solo proporcionar datos, ya que “previamente debe realizarse una valoración de los hechos y de las normas aplicables, siendo que lo declarado y determinado debe tener un respaldo en la realidad, a través de documentos, libros contables y otros medios probatorios pertinentes admitidos legalmente” (Tribunal Fiscal, 2009, p. 5)¹⁸.

Cabe distinguir entre las declaraciones determinativas e informativas. Así, por un lado, la declaración determinativa se presenta en un periodo mensual o anual y debe contener los ingresos obtenidos por el deudor tributario, con el fin de determinar si existe un saldo a pagar a la SUNAT, importe cero o saldo a su favor. En este documento se debe indicar datos tales como los ingresos por actividad empresarial, alquiler o venta de inmuebles, venta de acciones, actividad profesional, arte, ciencia u oficio, entre otros. En este caso, es el contribuyente quien “determina el importe de impuestos a pagar, es decir la deuda tributaria en un periodo determinado” (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, s.f., “Programa de Declaración Telemática - PDT”).

¹⁷ Para más información sobre declaraciones tributarias, revisar <https://www.gob.pe/13064-declaraciones-determinativas-ante-la-sunat>. Acerca del Programa de Declaración Telemática, revisar <http://www2.sunat.gob.pe/pdt/index.htm#:~:text=Son%20las%20Declaraciones%20en%20las,Determinativas%20se%20denominan%20PDT%20Determinativos>.

¹⁸ Precedente de observancia obligatoria.

Por otro lado, las declaraciones informativas informan a la SUNAT sobre “compras, transacciones, operaciones u otra información relacionada con tu actividad económica” (Gobierno del Perú, 2023d). A diferencia de las declaraciones determinativas, estas se presentan de forma anual y sin que el contribuyente determine deuda alguna.

Ahora bien, el inciso 2 del artículo 88 del Código Tributario presenta la declaración sustitutoria y la declaración rectificatoria. Al respecto, la declaración sustitutoria se presenta dentro del plazo de vencimiento de la declaración. En cambio, la declaración rectificatoria se presenta fuera del plazo mencionado, es decir, pasada la fecha de vencimiento. Además, la declaración sustitutoria se puede presentar en varias ocasiones —dentro de lo establecido para que se pueda considerar como sustitutoria— sin que se generen multas. Al respecto, se debe tener en cuenta que se considerará como válida la última declaración presentada. En contraste con lo mencionado, la declaración rectificatoria sí genera intereses al declararse un mayor impuesto a pagar (Gobierno del Perú, 2023e).

CAPÍTULO IV. EL COMPLIANCE TRIBUTARIO Y LA TENEDURÍA DE LIBROS

Se conoce como “*compliance* tributario” a una serie de prácticas que deben implementar los contribuyentes y obligados tributarios a fin de cumplir con la normativa que les fuera de aplicación, y evitar cometer infracciones que puedan ser sancionables o determinar incorrectamente sus tributos generando contingencias tributarias administrativas o penales.

En España se ha avanzado más en este tema. Así, se encuentra vigente la Norma UNE 19602¹⁹. En este documento “*compliance* tributario” es entendido como un sistema de cumplimiento cuyo objetivo es minimizar los riesgos tributarios, el cual ayuda a determinar si existe alguna repercusión en el ámbito de la responsabilidad penal y administrativa de los contribuyentes.

Cabe traer a colación lo señalado por Martínez Muñoz (2021), quien indica que la lucha contra el fraude tributario no puede afrontarse solo con medidas coercitivas de control, sino que es necesario que la administración tributaria implemente acciones preventivas que le permitan conocer los riesgos fiscales.

Sobre la base de estos riesgos se espera que las administraciones tributarias desplieguen programas de mejora de cumplimiento, usando una mezcla de intervenciones que promueva la mejora del cumplimiento tributario en las empresas. No todas las actuaciones de la administración pueden y deben ser acciones coercitivas. Las administraciones pueden también buscar la autorregulación de las empresas, y para ello una herramienta importante es permitir que los administrados conozcan el nivel de riesgo percibido por parte de las administraciones tributarias.

La norma sobre perfil del contribuyente, emitida en Perú mediante el Decreto Legislativo n.º 1535, permite a la SUNAT asignar a los contribuyentes un perfil de cumplimiento de las obligaciones tributarias, con la finalidad de incentivar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, no es solo la administración quien debe desplegar acciones. Por el lado de los contribuyentes se espera que también implementen acciones para mejorar su cumplimiento tributario y se vuelvan mejores ciudadanos coproactivos. Con esto se procura la transparencia y confianza, y la colaboración con las actuaciones preventivas y determinativas, propias y de terceros, que desarrolle la administración tributaria.

En esa línea, la Norma UNE 19602 pone en manifiesto la necesidad de que las organizaciones, no solo las grandes, dispongan de sistemas de gestión y control aplicados al ámbito de la prevención, gestión y mitigación del riesgo tributario, que se puedan materializar en una contingencia tributaria.

¹⁹ UNE 19602, Asociación Española de Normalización. Estado: Vigente / 2019-2-27. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso.

En España, la UNE 19602 se une al Código de buenas prácticas tributarias como instrumentos de referencia donde se encuentran recomendaciones sobre cómo mejorar este cumplimiento fiscal. En estos documentos se espera que la Administración Tributaria y las empresas mantengan actuaciones tendentes a mejorar la aplicación del sistema tributario peruano a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración.

La UNE ha sido elaborada dentro del subcomité técnico de normalización de UNE, el CTN 165/SC4 (Ética, gobernanza y responsabilidad social de las organizaciones), en el que participaron expertos de 32 organizaciones del ámbito del *compliance* tributario, entre las que se encuentran empresas de administración autonómica y local, asociaciones de profesionales del sector, ONGs, despachos de abogados, consultoras o universidades, entre otras.

Esta norma incluye la estructura de alto nivel desarrollada por ISO para sus normas de sistemas de gestión, incorpora buenas prácticas de *compliance* ya establecidas en la Norma UNE-ISO 19600:2015²⁰, Sistemas de gestión de *compliance*. Directrices; la Norma UNE 19601:2017, Sistemas de gestión de *compliance* penal. Requisitos con orientación para su uso; y la Norma UNE-ISO 37001:2017, Sistemas de gestión antisoborno. Requisitos con orientación para su uso, y puede utilizarse de manera conjunta con esas normas, así como con la Norma UNE-ISO 31000:2018, Gestión del riesgo. Directrices y otras normas internacionales sobre modelos de gestión.

Si bien el país no cuenta con una referencia vigente de este tipo, no deja de ser de consulta obligatoria para los contribuyentes e intermediarios fiscales que quieran mejorar su cumplimiento tributario.

4.1. Objetivos de *compliance* tributario y planificación para lograrlos

En general, el objetivo de implementar el *compliance* tributario es ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar eficazmente los riesgos tributarios a través de una cultura de cumplimiento. Las empresas deben desarrollar una política de *compliance* tributario y evaluar sus riesgos tributarios y cuantificarlos de ser posible.

Se espera que las empresas estén permanentemente conscientes de sus riesgos, los cuales deben ser objeto de seguimiento. Estos riesgos y sus variaciones deben ser comunicados a los niveles pertinentes de la organización y deben actualizarse de manera recurrente a fin de que la organización pueda conocer en todo momento cuál es la exposición de la empresa a los riesgos tributarios y los pueda gestionar mediante el establecimiento de medidas tendentes a su prevención, detección, gestión y mitigación tempranas.

²⁰ La norma ISO 19600-2015 se dirige a las organizaciones que quieran implantar un sistema de gestión que les permita demostrar su compromiso con los requisitos legales que les son aplicables y con aquellos otros requisitos con los que voluntariamente han decidido comprometerse.

4.2. Órgano de *compliance* tributario

Según la UNE, el *compliance* tributario es el órgano que dentro de una entidad está dotado de poderes autónomos de iniciativa y control, al que se confía la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y la eficacia del sistema de gestión de *compliance* tributario.

El órgano de *compliance* tributario, de naturaleza colegiada o unipersonal, puede ser:

- Órgano de la organización que legalmente tenga encomendada la función de supervisar la eficacia de sus controles internos. En el caso de sociedades cotizadas, sociedades emisoras de valores y sociedades de interés público, es requisito legal la creación de una Comisión de Auditoría con la función de supervisar los controles internos.
- Órgano o unidad de la organización *ad hoc* y al que el órgano de administración otorga poderes de iniciativa y control.
- En el caso de las personas jurídicas de reducidas dimensiones, el órgano de *compliance* tributario puede ser el propio órgano de gobierno.

4.3. Determinación del alcance del sistema de gestión de *compliance* tributario

La UNE señala que la propia organización debe delimitar el alcance y los objetivos del sistema de gestión de *compliance* tributario. Para ello, sugiere tomar en cuenta ciertos factores:

a) Los factores externos e internos:

- El tamaño y la estructura de la organización.
- Las ubicaciones y los sectores en los que opera la organización o prevé operar.
- La naturaleza, escala y complejidad de las actividades de la organización y sus operaciones.
- Las entidades sobre las cuales ejerce control.
- Los miembros de la organización y los socios de negocio.
- La naturaleza y extensión de las relaciones con administraciones públicas.
- Las obligaciones y los compromisos legales, contractuales o profesionales.
- La estrategia tributaria de la organización acordada por su órgano de administración.
- El marco legal tributario, nacional e internacional en el que la organización opere.

b) Los requisitos a considerar en relación con las partes interesadas (*stakeholders*). La organización debe determinar los *stakeholders* relevantes a los efectos del sistema de gestión de *compliance* tributario.

c) Los resultados de la evaluación de riesgos tributarios, que comprende lo siguiente:

- Identificación de riesgos.
- Análisis de riesgos.
- Valoración de riesgos.
- Revisión de riesgos.
- Información documentada de riesgos.

4.4. Obligaciones de compliance tributario

Como se ha señalado, en Perú no existe una normativa *ad hoc* sobre el tema, pero sí referencias que deben ser tomadas en cuenta por las empresas. Estas se encuentran en las disposiciones del Código Tributario y las normas específicas de los diferentes tributos a cargo del contribuyente que generan obligaciones formales y sustanciales, entre las cuales se encuentran obligaciones de inscripción, declaración, pago, las de soportar y colaborar con la fiscalización de los contribuyentes y de terceros, entre otras.

Adicionalmente, se encuentran en regulaciones secundarias contenidas en reglamentos y resoluciones de Superintendencia que establecen obligaciones de tipo formal. Estas disposiciones forman parte del marco regulatorio directo que las empresas deben cumplir y que podrían generar contingencias tributarias.

Además de lo anterior, se tiene al artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 1372 del 2018²¹, que menciona la obligación de otorgar a las autoridades competentes acceso oportuno a información precisa y actualizada sobre el beneficiario final de la persona jurídica o ente jurídico, a fin de fortalecer la lucha contra la evasión y elusión tributaria, y garantizar el cumplimiento de las obligaciones de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, así como la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

La norma establece la obligación de identificar, obtener, actualizar, declarar, conservar y proporcionar la información sobre el beneficiario final de las personas jurídicas o entes jurídicos que se encuentren bajo un procedimiento o acuerdo de disolución, liquidación o quiebra; en cuyo caso, los liquidadores o interventores detentan tales obligaciones.

También se tiene al artículo 2 del Decreto Supremo n.º 430-2020-EF del 2020, que establece la obligación de que las empresas del sistema financiero informen sobre operaciones pasivas a la SUNAT dada su función fiscalizadora para el combate de la evasión y elusión tributarias.

Se espera que las empresas realicen un proceso completo de identificación de sus obligaciones formales y sustanciales y tomen las medidas para su adecuado cumplimiento.

²¹ Decreto legislativo que regula la obligación de las personas jurídicas o entes jurídicos de informar la identificación de los beneficiarios finales.

CAPÍTULO V. LOS CICLOS TRANSACCIONALES Y SU REGISTRO CONTABLE

Estupiñán Gaitán (2017) define como ciclos transaccionales (ciclo de transacciones o ciclos empresariales) a aquellas áreas en donde se puede agrupar aspectos que se relacionan e identifican entre sí, como hechos económicos, red de transacciones producidas por esos hechos económicos, sistemas y procedimientos, enlaces, bases de datos, etc.

Si se piensa en la forma como se registran las operaciones en los diarios y se resumen en el libro mayor y en los estados financieros se comprende que la división de ciclos transaccionales y la auditoría por ciclos tradicionales tiene sentido. A fines prácticos, el método de los ciclos combina operaciones registradas en diferentes diarios con los saldos del libro mayor que resultan de las operaciones.

Arens, Elder y Beasley (2007, pp. 140-142) recogen los ciclos transaccionales al plantear la manera de realizar una auditoría. Para los autores, el método de ciclos consiste en la división de los estados financieros en segmentos o componentes más pequeños para realizar las auditorías.

Para ilustrar la aplicación de los ciclos transaccionales en las auditorías, primero se tiene que pensar en la forma que se registran las operaciones en los diarios y se resumen en el libro mayor y en los estados financieros. Los ciclos son los siguientes:

- **Ciclo de nómina y personal:** ciclo de transacción que empieza con la contratación de personal incluye la obtención y justificación de los servicios de los empleados y termina con el pago a los empleados por los servicios prestados y al gobierno y otras instituciones por impuestos y prestaciones de nómina retenidos y acumulados.
- **Ciclo de inventario y almacenamiento:** ciclo de transacción que comprende el flujo físico de productos a través de la organización, al igual que los costos relacionados.
- **Ciclo de adquisición y reembolso de capital:** ciclo de transacciones que involucra la adquisición de recursos de capital en forma de una deuda que genera intereses del capital societario.
- **Ciclo de ventas y cobranza:** implica las decisiones y los procesos necesarios para transferir la propiedad de bienes y servicios a los clientes después de que se ponen a disposición para su venta. Se inicia con una petición por parte de un cliente y termina con la conversión del material o servicio en una cuenta por cobrar y por último en efectivo. Los tipos de operaciones usualmente incluyen las ventas.
- **Ciclo de adquisición y pago:** incluye las decisiones y los procesos necesarios en la obtención de los productos y servicios para la operación de un negocio. Por lo general, el ciclo comienza con la iniciación de una solicitud de compra por parte de un empleado autorizado que necesita los productos o servicios, y termina con el pago de los beneficios recibidos. A pesar de que el análisis que se presenta a continuación describe a una pequeña compañía manufacturera que elabora productos tangibles para su venta a terceros, los mismos principios aplican a una compañía de servicios, una unidad gubernamental o a cualquier otro tipo de organización.

- **Ciclo de adquisición de capital y pago:** se relaciona estrechamente con el ciclo de adquisiciones y pagos. La adquisición de bienes y servicios incluye la compra de inventarios, suministros y servicios en general para el desarrollo de las operaciones generales del negocio. Las operaciones con respecto al ciclo de adquisición de capital y pago se relacionan con el financiamiento del negocio, tal como la emisión de acciones o deuda, y el pago de dividendos y de deuda. Se utilizan los mismos tres diarios para registrar operaciones de ambos ciclos y las operaciones son similares.

Según Arens, Elder & Beasley (2007), los ciclos no son compartimientos transaccionales estancos, sino que están interrelacionados:

- El ciclo de adquisición de bienes de capital, servicios y pagos se relaciona estrechamente con el ciclo de adquisiciones y pagos. La adquisición de bienes y servicios incluye la compra de inventarios, suministros, activos fijos y servicios en general para el desarrollo de las operaciones inherentes al negocio del contribuyente. Asimismo, el ciclo de inventario y almacenamiento está muy relacionado con todos los demás ciclos, en particular, para un contribuyente del sector económico industrial.
- En el ciclo de nómina y personal se encuentra el costo de inventario que incluye las materias primas (ciclo de adquisición y pago), mano de obra directa (ciclo de nómina y persona), y gastos indirectos de fabricación (ciclos de adquisición de bienes y servicios, pagos y nómina de personal). Del mismo modo, se encuentra inmerso en los gastos de administración y ventas de un contribuyente.
- El ciclo de ventas y cobranza incluye la venta de inventarios, así como las cuentas por cobrar a clientes producto de las transferencias, costo de ventas de los bienes y servicios prestados y gastos por cuentas incobrables. Dado que el inventario es importante para la mayoría de los contribuyentes, para lograr un adecuado funcionamiento del capital de trabajo y por ende obtener indicadores óptimos de gestión empresarial, el ciclo de adquisición y pago también se relaciona con el inventario y almacenamiento de las existencias que serán objeto de venta y posterior cobranza.
- En tanto el presente documento busca ser una referencia a la contabilidad de transacciones económicas de los contribuyentes considerando el impacto del sistema tributario en estas, el desarrollo de las transacciones se ha estructurado considerando los ciclos transaccionales que típicamente realiza una empresa, para lo cual se toma en cuenta las necesidades de una eventual acción de control por parte de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO VI. REGISTRO CONTABLE DE TRANSACCIONES EMPRESARIALES CON INTERÉS TRIBUTARIO

6.1. Registro de transacciones relacionadas con el ciclo de adquisiciones y pagos

6.1.1. Compra de mercaderías

Operación n.º 1: Compra de mercaderías pagada al contado

La empresa COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. adquiere 20 automóviles para la venta de su proveedor (no vinculado) DENIPRO S.A.C., según detalle de factura FA01-254, operación que se pagará al contado el 15 de enero de 20XX.

Concepto	Costo Unitario	Total
20 automóviles	85 000.00	1 700 000.00
	Valor venta	1 700 000.00
	IGV	306 000.00
	Precio venta	2 006 000.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ITF
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	1 700 000.00	
	601 Mercaderías		
	6011 Mercaderías		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	306 000.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		2 006 000.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		

15/1 Por la compra de automóviles para su venta

----- 2 -----		Debe	Haber
20	MERCADERÍAS	1 700 000.00	
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
	20111 Costo		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		1 700 000.00
	611 Mercaderías		
	6111 Mercaderías		

6111	Mercaderías		
15/1 Por la transferencia al almacén de COMERCIALIZADORA NANDELA S.A.			
----- 3 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	2 006 000.00	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		2 006 000.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
15/1 Por el pago al contado de la factura FA01-254			
----- 4 -----		Debe	Haber
64	GASTOS POR TRIBUTOS	100.30	
641	Gobierno nacional		
6412	Impuesto a las transacciones financieras		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		100.30
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
15/1 Por el ITF aplicado a la operación de pago			
----- 5 -----		Debe	Haber

94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	100.30	
	941 Gastos de administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		100.30
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
15/1 Por el destino del ITF			

c. Explicación

El décimo párrafo de la NIC 2 Inventarios indica que el costo de adquisición de las mercaderías comprende el precio celebrado y pagado en el ciclo de adquisiciones y pagos. Por su parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) establece que dicho costo tendrá el tratamiento de esta categoría del costo computable: costo de adquisición.

Asimismo, una vez que el producto ingresa a los almacenes del contribuyente, el costo a considerar será el costo de adquisición, excluyendo los impuestos recuperables como el IGV. Este impuesto formará parte del crédito fiscal en la medida que cumpla con los requisitos sustanciales y formales de los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV (en adelante LIGV). A su vez, el costo de S/ 1 700 000.00 se incluirá en el costo computable en la determinación del impuesto a la renta anual en tanto que las mercancías se vendan, es decir, el ingreso se reconozca.

En materia de libros y registros contables, la adquisición de mercadería formará parte del proceso de anotación en el Registro de compras en el periodo enero, al cumplir requisitos como disponer del comprobante de pago que respalde la compra, cumplir con las condiciones sustanciales y formales de los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV y el uso de medios de pago, y, si corresponde, contar con la constancia de detracción. Posteriormente, la compra ingresará, a través de la contabilidad del contribuyente, al almacén, siendo controlada en el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas (si la empresa cuenta con ingresos brutos en el ejercicio anterior equivalentes al rango de 500 a 1500 UIT) o en el Registro de Inventario Permanente en Valorizado (si la empresa cuenta con ingresos brutos en el ejercicio anterior mayores a 1500 UIT).

Por su parte, el ciclo de pago se ve afectado por la cancelación de la obligación (en el debe) y salida de dinero (en el haber). Por dicha operación, la cuenta corriente sufrirá el cargo del ITF por el importe de S/ 100.30 (S/ 2 0006 000 x 0.005 %). En este ciclo también se efectúa el registro relacionado con el gasto del ITF, el cual será deducible a efectos de la determinación del impuesto a la renta anual.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
--------	--

60	pp. 161-162
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
20	pp. 85-86
61	pp. 163-164
10	pp. 64-65
64	p. 169
94	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 10 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía
- Informe n.º 092-2017-SUNAT/5D0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07562-9-2019

¿El almacenamiento forma parte del costo de la mercadería?

Según lo establece el literal b del párrafo 16 de la NIC 2, los costos de almacenamiento están excluidos del costo de los inventarios, a menos que sean necesarios para el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior. Estos desembolsos deben representar un gasto.

Por su parte, el párrafo 10 de la mencionada norma contable prescribe que el costo de los inventarios comprende todos los desembolsos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. En tal sentido, el almacenamiento sería un costo derivado de la adquisición, y este costo de almacenamiento se produciría en dos situaciones:

En la oportunidad de adquisición: el costo de almacenamiento formará parte del costo en la medida que se deriva de la adquisición.

Posterior a la adquisición: el almacenamiento se reconocerá como gasto, a menos que sea necesario para el proceso productivo.

En caso de activar el ciclo de adquisiciones a un proveedor acogido al Nuevo Régimen Único Simplificado, el IGV consignado en el comprobante de pago formará parte del costo de la mercadería.

El costo de adquisición incluirá, entre otros conceptos, los impuestos que no sean recuperables luego de la autoridad fiscal. En tal sentido, como determina el párrafo 11 de la NIC 2, al no poder usarse el IGV contenido en la boleta de venta emitida por el proveedor acogido al NRUS, el importe del impuesto constituirá un componente del costo.

Operación n.º 2: Compra de mercadería sujeta a medición del valor razonable

La empresa METALDELA S.A., dedicada a la comercialización de oro en barras en el mercado exterior, realiza la adquisición de 450 onzas de oro al contado a MINANDELA S.A. (empresa no vinculada), según la factura F001-258, a \$ 1200.00 la onza. La tasa de cambio del día de la compra (13 de mayo de 20XX) es de S/ 3.912 por dólar.

Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 20XX), el contribuyente mantiene el stock de la mercadería adquirida en mayo, la cotización internacional de la onza de oro es de \$ 1300.00 y la tasa de cambio es de 3.980 por dólar.

Concepto	Costo unitario	Total
450 onzas de oro	1,200	540 000.00
Tipo cambio		3.912
Total adquisición		2 112 480.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ITAN
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	2 112 480.00	

	601	Mercaderías		
	6011	Mercaderías		
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	2 112 480.00	112
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas		
13/5 Por la adquisición del mineral				
----- 2 -----			Debe	Haber
20		MERCADERÍAS	2 112 480.00	
	201	Mercaderías		
	2011	Mercaderías		
	20111	Costo		
61		VARIACIÓN DE INVENTARIOS		2 112 480.00
	611	Mercaderías		
	6111	Mercaderías		
	6111	Mercaderías		
13/5 Por la transferencia al almacén				
----- 3 -----			Debe	Haber
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	2 112 480.00	
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		

4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	2	112 480.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
13/5 Por el pago al contado de la factura F001-258			

Concepto	S/	\$
450 onzas de oro a \$420*3.980	2,328,300.00	585,000.00
(-) Valor registro en libros	2,112,480.00	540 000.00
Incremento de valor	215 820.00	45 000.00

----- 4 -----		Debe	Haber
20	MERCADERÍAS	215,820.00	
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
	20114 Valor razonable		
76	GANANCIA POR MEDICIÓN DE ACTIVOS NO FINANCIEROS AL VALOR RAZONABLE		215,820.00
	761 Activo realizable		
	7611 Mercaderías		

c. Explicación

En el aspecto contable, de acuerdo con la NIC 2, la medición y el reconocimiento del valor razonable de un producto en función de su cotización internacional se aplica en la medida que el mencionado bien esté dirigido a un mercado externo. Si su destino es el mercado doméstico, la medición se realizará sobre la base de medición a valor neto de realización.

Tributariamente, en el ciclo de adquisición se aprecia que la compra no se encuentra afecta a IGV, según lo establece el artículo 5 de la Ley del IGV al disponer que las operaciones contenidas en los apéndices I y II están exoneradas de dicho impuesto. De ahí que no se efectúe la anotación en la columna del debe de la cuenta 40.

En cuanto a la fase de almacenamiento, el valor del inventario inicialmente estaba representado por el costo de S/ 616 140.00. Producto del mayor valor razonable, el inventario pasó a valorizarse, al cierre del ejercicio, en S/ 752 220.00 (616 140.00 + 136 080.00). Para efectos del impuesto ITAN, este incremento de valor del activo (minerales) no formará parte de la base imponible del ITAN, es decir, se calcula sobre valores históricos.

Por su parte, el ciclo de pago se efectuará mediante la cancelación de la obligación (en el debe) y la salida de dinero (en el haber) por el costo del mineral, mas no el incremento del valor.

El contribuyente usará el Registro de compras para anotar el comprobante de compra; el Registro de inventario para controlar la mercadería que ingresa y sale del almacén; y el Libro caja y bancos para visualizar la salida de dinero del banco.

d. Plan Contable General Empresarial

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
42	pp. 131-132
20	pp. 85-86
61	pp. 163-164
10	pp. 64-65
76	p. 191

e. Referencias tributarias

- Artículo 5 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Decreto Legislativo n.º 977 que crea el ITAN
- Informe n.º 007-2018-SUNAT/7T0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00455-8-2020 y 06436-3-2017

¿El valor de tasación se considera como un valor de mercado para las existencias?

Para determinar el reparo por subvaluación de existencias, la administración tributaria debe obtener el valor de mercado basado en las operaciones onerosas que realiza el contribuyente con terceros o, en su defecto, el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares, considerando operaciones efectuadas en las mismas circunstancias económicas y del mercado en que se efectuó la venta del inmueble observado, como por ejemplo, la fecha de transferencia, los términos contractuales, entre otros. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) no puede sustentarse en un informe de tasación, pues este no se encuentra contemplado en el numeral 1 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta. (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02513-10-2018)

6.1.2. Compra de materia prima

Operación n.º 3: Compra de materia prima afecta al ISC y celebrada al crédito

Operación n.º 3

El 1 de marzo de 20XX la empresa INDUSTRIAS NANDELA S.A. adquiere 50 litros de alcohol etílico (partida arancelaria 2207.10.00.00) a un costo unitario de \$ 80 para procesarlo en la elaboración de licores, según la factura E001-2689 emitida por el proveedor (no relacionado) EL BOSS S.A.C., operación que se pagará en 45 días. De acuerdo con la página web de la SUNAT, el tipo de cambio es de 3.753 (compra) y 3.759 (venta).

Concepto	Costo unitario	Total
50 lts. alcohol etílico (50*3.759)	300.72	15 036.00
	Base ISC	15 036.00
	ISC 20 %	3007.20
	Valor venta	18 043.20

IGV	3247.78
Precio venta	21 290.98

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ISC
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	18 043.20	
602	Materias primas	15 036.00	
609	Costos vinculados con las compras		
6092	Costos vinculados con las compras de materias primas		
60925	Almacenamiento		
609251	ISC	3007.20	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	3 247.78	
401	Gobierno nacional		

	4011	Impuesto general a las ventas		
	40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR	COMERCIALES TERCEROS		21 290.98
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas		
1/3 Por la compra de alcohol etílico afecto a ISC e IGV				
----- 2 -----			Debe	Haber
24	MATERIAS PRIMAS		18 043.20	
	241	Materias primas		
	2411	Materias primas		
	24111	Costo		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS			18 043.20
	612	Materias primas		
	6121	Materias primas		
1/3 Por la transferencia al almacén, considerando el costo y el impuesto no recuperable (ISC)				

c. Explicación

El párrafo 10 de la NIC 2 Inventarios indica que el costo de adquisición de las mercaderías comprende el valor de la mercancía y demás costos vinculados a su adquisición, como los impuestos no recuperables y el ISC. Asimismo, el artículo 20 de la LIR establece que el costo de adquisición de materia prima tendrá el tratamiento de la siguiente categoría del costo computable: costo de producción o construcción, para lo cual se debe considerar todos los desembolsos relacionados con la producción de la cerveza.

El artículo 5 del reglamento de la LIGV menciona que, en el caso de operaciones realizadas en moneda extranjera, la conversión en moneda nacional se efectuará al tipo de cambio

promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Asimismo, una vez que el producto ingresa a los almacenes del contribuyente, el costo a considerar será el costo de adquisición, que incluye los impuestos no recuperables, como el ISC. Por su parte, el IGV formará parte del crédito fiscal anotado en el Registro de compras, en tanto que cumpla con los requisitos sustanciales y formales de los artículos 18 y 19 de la LIGV. No se debe olvidar que el costo (de S/ 18 043.20) formará parte del costo computable (costo de venta) en la determinación del impuesto a la renta anual en la medida que los productos terminados se vendan.

Una vez adquiridos los inventarios (materia prima), y su posterior almacenamiento (usando el asiento contable 24 a la cuenta 61), el contribuyente tendrá que revisar su ciclo de pagos (programación de pagos) para efectuar la cancelación de la factura E001-2689 en 45 días.

Independientemente de la forma de pago de la compra, el contribuyente anotará la compra del inventario en el Registro de compras, y llevará el control de la entrada y salida de la materia prima en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Registro de costos al tratarse de una materia prima que interviene en la elaboración de cerveza.

d. Plan Contable General
Empresarial

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
24	p. 94
61	pp. 163-164

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 200-2009-SUNAT/2B0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06471-9-2019

6.1.3. Compra de materiales auxiliares, suministros y repuestos

Operación n.º 4: Compra de suministros con diferencia de cambio

Operación n.º 4

El 15 de noviembre, el contribuyente NANDELA TEXTILES S.A. compra al crédito (plazo de 30 días) 1500 botones para la confección de camisas para damas y caballeros por un global de 700 dólares más IGV, según la factura F001-2571. Se debe considerar los siguientes tipos de cambio: 15 de noviembre a 3.751 (compra) y 3.754 (venta), y 14 de diciembre a 3.825 (compra) y 3.828 (venta). En el 14 de diciembre se paga la compra de botones.

Concepto	Costo unitario	Total S/	Total \$
1500 botones	1.75	2627.80	700.00
Costo unitario: $(700/1500 \times 3.754)$			
	Valor venta	2627.80	700.00
	IGV	473.00	126.00

Precio venta	3100.80	826.00
-----------------	---------	--------

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	2627.80	
603	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6031	Materiales auxiliares		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	473.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		3100.80

421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
15/11 Por la adquisición de los botones necesarios para la confección de prendas			

----- 2 -----		Debe	Haber
---------------	--	------	-------

25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	2627.80	
251	Materiales auxiliares		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		2627.80
613	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6131	Materiales auxiliares		

15/11 Por el destino de la compra (ingreso al almacén de NANDELA TEXTILES S.A.)

----- 3 -----		Debe	Haber
---------------	--	------	-------

61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS	2627.80	
613	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6131	Materiales auxiliares		
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		2627.80
251	Materiales auxiliares		

15/11 Por la salida de almacén de los botones para su envío a producción

----- 4 -----		Debe	Haber
---------------	--	------	-------

90	COSTO DE PRODUCCIÓN	2627.80	
903	Costos Indirectos de Fabricación		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		2627.80
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
15/11 Por el consumo de los materiales auxiliares retirados del almacén			
----- 5 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	3161.93	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		3161.93
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
14/12 Por el pago de la factura al tipo de cambio (venta a 3.828) (\$ 826.00*3.828)			
----- 6 -----		Debe	Haber
67	GASTOS FINANCIEROS	61.12	
676	Diferencia de cambio		

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		61.12
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
14/12 Por la variación en la tasa de cambio (826*(3.828-3.754) = 61.12) con el fin de saldar la cuenta 42			
----- 7 -----		Debe	Haber
97	GASTOS FINANCIEROS	61.12	
971	Gastos financieros		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		61.12
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
14/12 Por el destino del gasto financiero por diferencia de cambio			

c. Explicación

Tributariamente, la fase de adquisición de bienes (materiales auxiliares) comprende la afectación del IGV, debiendo aplicarse el tipo de cambio venta, según lo establece el artículo 5 del Reglamento de la LIGV. En materia de impuesto a la renta, las transacciones y los eventos económicos deben registrarse según la moneda de curso legal del país (el sol). La diferencia de cambio que se genere podrá constituir un gasto financiero o un ingreso financiero para saldar la cuenta de pasivo (la cuenta 42). Asimismo, se debe tener presente que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

De tratarse de un ingreso financiero, este sería gravable para la determinación de la renta anual del impuesto a la renta al tratarse de una ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude los artículos 1 y 3 de la Ley, y según el artículo 1 del Reglamento de la LIR (teoría de renta flujo de riqueza). En el caso de resultado negativo por diferencia de cambio, los contribuyentes deberán considerarlo deducible para fines del impuesto a la renta

sin importar la operación con la cual dicha pérdida pudiera vincularse, sea que esta genere renta de fuente peruana o de fuente extranjera, e inclusive cuando la operación no fuese realizada de manera frecuente o no corresponda al giro principal del negocio (Informe n.º 234-2009-SUNAT/2B0000). Es menester recordar que el reconocimiento de las diferencias de cambio no se condiciona a los requisitos previstos para deducir los gastos en el IR, según la Casación n.º 17939-2015-Lima. No obstante, se debe precisar que mediante Casación n.º 326-2016 la Corte Suprema ha indicado que los gastos por diferencia de cambio deben ser causales, debiendo cumplir con el principio de causalidad del artículo 37 de la LIR.

En tal sentido, si bien la pérdida por diferencia de cambio carece de la naturaleza de gasto y no se encuentra sujeta al cumplimiento del principio de causalidad, según la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08678-2-2016 (de observancia obligatoria) las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones; no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en bancos), a la fecha del balance general, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera.

En el ámbito contable, la variación identificada en el presente caso, producto de la activación del ciclo de pago, se aplicará al resultado anual del ejercicio (es decir, se considerará en la determinación de la utilidad del ejercicio), en el marco de lo establecido por la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

No se debe olvidar que el costo de los botones formará parte del costo computable, el cual será deducible en la medida que cumpla con los requisitos y principios previstos en los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Después de haber sido almacenado (etapa de almacenamiento), el inventario será retirado de los almacenes para su envío a producción, debiendo reconocerse contablemente la salida de los inventarios del almacén y su consumo en el costo de producción, utilizando el elemento 9 del PCGE.

En el llevado de los libros y registros se deberá contar con el Registro de Compras para anotar la factura electrónica de compra; con el Registro de Inventario Permanente o Unidades Físicas para controlar los suministros que entran y salen de almacén; y con el Registro de Costos al tratarse de un elemento que se consume en el proceso de confección de camisas.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
--------	--

60	pp. 161-162
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
25	pp. 95-96
61	pp. 163-164
10	pp. 64-65
67	pp. 174-175
97	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 1 y 20 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 87 del Código Tributario
- Decreto Legislativo n.º 1424
- Informes n.º 064-2007-SUNAT/2B0000 y 234-2009-SUNAT/2B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01003-4-2008, 10413-10-2019 y 08678-2-2016
- Casaciones n.º 6780-2016-Lima, 17939-2015-Lima y 326-2016-Lima

Se debe recordar lo siguiente:

El párrafo 9 de la NIC 2 Inventarios prescribe que el costo de los inventarios comprende otros desembolsos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Los demás desembolsos no deberían reconocerse como parte del costo de las mercaderías.

Son ejemplos de desembolsos excluidos del costo de estas y, por tanto, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

- a) Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción
- b) Los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior
- c) Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los productos terminados su condición y ubicación actuales
- d) Los gastos de venta

Operación n.º 5: Adquisición de suministros - retiro de bienes gravado con IGV

Operación n.º 5

La gerencia general de la empresa NANDELA SAC, a puertas de la fiesta de los 20 años de la organización, ha autorizado al Departamento de Ventas efectuar la entrega de 100 agendas ejecutivas y botellas de pisco premium a sus 50 principales clientes al día siguiente. Para tal efecto, el 15 de marzo se efectúa la compra según detalle:

Concepto	Costo Unit.	Total
50 agendas ejecutivas	12.00	600.00
50 botellas de pisco premium	28.00	1400.00
		<hr/>
	Valor venta	2000.00
	IGV	360.00

Precio venta	2360.00
-----------------	---------

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	2000.00	
	6032 Suministros		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	360.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		2360.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		

	4212 Emitidas		
	15/3 Por la compra de obsequios		
	----- 2 -----	Debe	Haber
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	2000.00	
	252 Suministros		
	2524 Otros suministros		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		2000.00
	613 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6132 Suministros		
	15/3 Por el destino de los obsequios		
	----- 3 -----	Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	2360.00	
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		2360.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
	15/3 Por la compra de obsequios		

----- 4 -----		Debe	Haber
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - TERCEROS	2360.00	
169	Otras cuentas por cobrar diversas		
1699	Otras cuentas por cobrar diversas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		360.00
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		2000.00
759	Otros ingresos de gestión		
7599	Otros ingresos de gestión		
16/3 Por la emisión de la factura para acreditar el retiro de bienes otorgados a los clientes y el extorno del ingreso			
----- 5 -----		Debe	Haber
64	GASTOS POR TRIBUTOS	360.00	
641	Gobierno nacional		
6411	Impuesto general a las ventas y selectivo al consumo		

75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	2000.00	
759	Otros ingresos de gestión		
7599	Otros ingresos de gestión		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - TERCEROS		2360.00
169	Otras cuentas por cobrar diversas		
1699	Otras cuentas por cobrar diversas		
16/3 Por el extorno del ingreso y el reconocimiento del gasto por IGV.			
----- 6 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	360.00	
941	Gastos de administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		360.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
16/3 Por el destino del gasto tributario del IGV			
----- 7 -----		Debe	Haber
65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	2000.00	
659	Otros gastos de gestión		
6591	Donaciones		

25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		2000.00
252	Suministros		
2524	Otros suministros		
16/3 Por la salida de almacén (retiro) de los obsequios para su entrega a clientes			
----- 8 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	2000.00	
941	Gastos de administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		2000.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
16/3 Por el traslado del gasto			

c. Explicación

Se trata de un caso de entrega de obsequios (retiro de bienes) a clientes. Para efectuar dicha transacción, el contribuyente activará su ciclo de adquisiciones para la compra de obsequios, debiendo anotar el IGV para ejercer el derecho al crédito fiscal en el Registro de Compras. Contablemente, se utiliza la cuenta 60 para reconocer en principio la compra de obsequios, que luego serán almacenados (controlados por el contribuyente) usando una cuenta del elemento 2 (cuenta 25).

Después de haberse pagado la adquisición, el IGV cancelado formará parte del crédito fiscal del periodo en la medida que los gastos de representación propios del giro del negocio no excedan del 0.5 % de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UITs acumulables durante un año calendario (numeral 10 del artículo 6 del Reglamento del IGV).

Una vez almacenados y registrados en el Registro de Inventario Permanente o Unidades Físicas según corresponda, la empresa realizará la salida de los bienes (y anotará la salida en el mismo registro mencionado) para la entrega efectiva a los clientes seleccionados (que por lo general contribuyen en mayor porcentaje a sus ventas anuales), motivo por el cual la empresa emitirá

el comprobante de pago respectivo, es decir, emitirá la boleta de venta a fin de asumir tributariamente el IGV por la transferencia de bienes a título gratuito. En otras palabras, el contribuyente se encontrará en la obligación de pagar el IGV por la entrega de obsequios a sus clientes (consignando en el comprobante de pago la leyenda "TRANSFERENCIA GRATUITA" o "SERVICIO PRESTADO GRATUITAMENTE"), según los artículos 5 y 8 del Reglamento de Comprobantes de pago y el artículo 2 del Reglamento del IGV, donde este último precisa que se considerará venta a todo acto por el cual se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Con respecto al IGV gravado en el retiro de bienes, este no podrá ser

considerado como gasto o costo por la empresa que lo efectúa, según el artículo 16 de la Ley del IGV. En el presente caso, la empresa utiliza el crédito fiscal tras reconocer la transferencia de los bienes y realizar el extorno de dicha transferencia.

Con respecto al desembolso efectuado (gasto de representación), el inciso q del artículo 37 detalla que los gastos de representación propios del giro o negocio serán deducibles en la medida que no excedan el 0.5 % de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT. En materia de IGV, el inciso c del artículo 2 del Reglamento del IGV establece que la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes no exceda del 1 % de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce meses, con un límite máximo de veinte Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, solo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada periodo tributario. Se debe entender que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales deben incluirse los ingresos correspondientes al mes con respecto al cual será de aplicación dicho límite.

Una vez efectuada la venta, se utilizará la cuenta 75 por el retiro de bienes y la cuenta 12 para reconocer la cobranza pendiente tras haberse emitido el comprobante de pago, y se anotará la transferencia de bienes sustentando en las boletas de venta emitidas a los clientes en el Registro de Ventas. Como se sabe, al tratarse de una operación gratuita, es necesario efectuar el extorno contable para considerar como gasto contable el IGV gravado, el cual tributariamente no constituye costo ni gasto para efectos del impuesto a la renta anual.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
40	pp. 127-128

42	pp. 131-132
25	pp. 95-96
61	pp. 163-164
16	pp. 75-77
64	p. 169
75	pp. 189-190
94	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 16, 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Numeral 10 del artículo 6 del Reglamento del IGV
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe N.º 096-2013-SUNAT/4B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00699-5-2020, 00657-2-2020 y 02657-1-2017

Otra situación común en las empresas es la siguiente:

En caso de retiro de bienes a favor del personal (la entrega de obsequios en una festividad empresarial), se tendrá que utilizar el siguiente asiento contable (en reemplazo del asiento n.º 7): en el debe, la cuenta 625, y en el haber, la cuenta de inventario (elemento 2), para lo cual puede ser la cuenta 25 materiales auxiliares, suministros y repuestos.

Otra de las operaciones comunes en las empresas es la que sigue:

El retiro de bienes como condición de trabajo no se considera como venta; por ejemplo, la entrega de uniformes. No obstante, la entrega de bienes, incluso cuando sean de propia producción, de la empresa a sus trabajadores, aunque esté reconocida en un convenio colectivo de trabajo, no constituye una condición de trabajo, ya que no influye en el cabal cumplimiento de las funciones del trabajador. Por lo tanto, su entrega se encuentra gravada con el IGV (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07559-3-2021).

Como se aprecia en las distintas operaciones, todo contribuyente hará movimientos de entradas y salidas de sus inventarios para varios fines, como los relacionados con su proceso comercial o productivo, el retiro de bienes para fines promocionales o la condición de trabajo de su personal. Por ende, se tendrá que recordar lo siguiente:

Los contribuyentes deberán acreditar, a través de los registros contables vinculados al control de existencias, el costo real de las unidades producidas o adquiridas durante el ejercicio, así como la cantidad real de dichas unidades que aparezcan en los inventarios finales (artículo 35 del Reglamento de la LIR).

Por ende, los contribuyentes deberán llevar, además de sus libros y registros de acuerdo con el régimen tributario acogido, otros libros y registros, entre ellos los vinculados a existencias, obligación que se acatará en función de sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, tal como lo establece el artículo 62 de la LIR:

Asimismo, si bien los registros contables vinculados al control de existencias no son libros principales, de acuerdo con el artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, es necesario recordar que la contabilidad completa de una empresa está comprendida, entre otros libros y registros, por el Registro de Costos, el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

6.1.4. Operación n.º 6: Adquisición de mercaderías con fines promocionales - retiro de bienes gravado con IGV sujeto a límite

Operación n.º 6

El contribuyente ELECTRODELA S.A.C., dedicado a la venta de electrodomésticos, viene realizando una campaña comercial en junio 20XX a través de las redes sociales, en la que oferta sortear en julio 20 televisores a quienes compartan la publicación de su perfil en Facebook. Para tal efecto, a fines de junio ha adquirido un lote de 50 televisores para su venta inicial (valor de venta de S/ 2000 y valor de compra de S/ 1600), de los cuales 10 serán destinados para el sorteo del 26 de julio de 20XX.

El detalle de las ventas de los últimos doce meses hasta julio es el siguiente:

Periodo	Valor venta
Agosto	391 000.00
Septiembre	288 500.00
Octubre	290 600.00
Noviembre	287 630.00
Diciembre	490 587.00
Enero	260 918.00
Febrero	277 560.00
Marzo	287 950.00
Abril	336 220.00
Mayo	289 336.00
Junio	295 600.00
Julio	485 986.00
Ingresos brutos últimos 12 meses	3 981 887.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	80 000.00	
	601 Mercaderías		
	6011 Mercaderías		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	14 400.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		94 400.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
30/6 Por la compra de 50 televisores (50*1 600=80 000)			
----- 2 -----		Debe	Haber
20	MERCADERÍAS	80 000.00	
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
	20111 Costo		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		80 000.00

611	Mercaderías		
6111	Mercaderías		
30/6 Por el ingreso al almacén de los 50 televisores			
----- 3 -----		Debe	Haber
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	16 000.00	
252	Suministros		
2524	Otros suministros		
20	MERCADERÍAS		16 000.00
201	Mercaderías		
2011	Mercaderías		
20111	Costo		
26/7 Por la disposición de los televisores para el sorteo promocional (10*1600)			
----- 4 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	16 000.00	
637	Publicidad, publicaciones, relaciones públicas		
6371	Publicidad		
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		16 000.00
252	Suministros		
2524	Otros suministros		

26/7 Por la entrega de los televisores a los ganadores en la fecha de sorteo

----- 5 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	16 000.00	
	951 Gastos de Ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		16 000.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		

26/7 Por el destino del gasto publicitario

----- 6 -----		Debe	Haber
64	GASTOS POR TRIBUTOS	2282.72	
	641 Gobierno nacional		
	6411 Impuesto general a las ventas y selectivo al consumo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2282.72
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		

26/7 Por el reconocimiento del IGV que supera el límite de entrega de bienes con fines promocionales que debe adicionarse en la declaración jurada anual

----- 7 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	2282.72	
	941 Gastos de administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		2282.72
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
26/7 Por el destino del gasto tributario del IGV			

c. Explicación

Un caso excepcional e importante por la frecuencia en las operaciones comerciales de los contribuyentes es el retiro de bienes a título gratuito para fines promocionales. Tributariamente, en el ámbito de aplicación del IGV, dicha operación es la única sujeta a un límite en función de los ingresos brutos promedios de los últimos doce meses.

Para llevar a cabo el retiro de bienes para fines promocionales, el contribuyente activa el ciclo de adquisiciones de 50 televisores, que ingresarán al almacén a su valor de compra (Asientos n.º 1 y 2). Posteriormente, a vísperas del sorteo, 10 televisores, objeto del sorteo, son reclasificados como suministros (Asiento n.º 3) para su posterior entrega a los ganadores (Asiento n.º 4).

Para efectos tributarios, el literal c del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la LIGV establece que la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con el fin de promocionar sus bienes o servicios no se considera venta, por lo que no está gravada con el IGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09772-3-2016); sin embargo, sí estará gravada con el IGV en la medida que el valor de mercado de los bienes entregados exceda el 1 % de los ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses (incluido julio, cuando se produce el retiro), con un límite máximo de 20 UIT. Para tal efecto, el retiro de bienes debe tener las siguientes cualidades: la entrega de carácter general como parte de una campaña promocional de ventas, y que se destine a la masa de consumidores con el afán de captar potenciales clientes.

En cuanto al sorteo, los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, serán deducibles siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia (inciso u del artículo 37 de la LIR).

En cuanto al IGV a pagar por el retiro de bienes, se considera venta gravada con IGV la entrega de bienes con fines promocionales en la parte que exceda el 1 % de los ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses, con un límite de 20 UIT, según este detalle:

Detalle	Importes
*Valor de los bienes sorteados (10*1600) (a)	16 000.00
*Ingresos brutos promedios de los últimos 12 meses (IBPM)	331 823.92
*Límite 1: 1 % de IBPM (b)	3318.24
*Límite 2: 20 UIT (se considera la UIT vigente al retiro)	92 000.00
Tras elegir el límite menor (límite 1) se procede a hallar el IGV:	
*Determinación de la venta gravada (a-b)	12 681.76
*IGV a pagar por retiro de bienes (18 % de (a-b))	2282.72

Con respecto al IGV por pagar en el retiro de bienes, este no podrá ser considerado como gasto o costo por la empresa que lo efectúa, según el artículo 16 de la Ley del IGV, debiéndose adicionar en la declaración jurada anual, idea recogida en el inciso k del artículo 44 de la LIR al estipular que el IGV pagado como retiro de bienes no podrá ser deducido como costo o gasto.

En cuanto al impuesto a la renta, el gasto será deducible siempre que se cumpla con criterios de causalidad (primer párrafo del artículo 37 de la LIR), normalidad, razonabilidad y proporcionalidad (estos tres mencionados en el último párrafo del artículo 37 de la LIR) y se encuentre fehacientemente acreditado; es decir, si se acredita que están dirigidos a clientes o a potenciales clientes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06552-4-2019) y se haya acreditado su entrega efectiva o el destino final de las existencias (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01501-4-2020), manteniendo al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00087-10-2016), para lo cual no resulta suficiente la emisión del comprobante de pago al vendedor (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00657-2-2020). De la misma manera, debe cumplirse con la bancarización en el ciclo de pagos, la misma que menciona que a partir del 1 de enero de 2022 la obligación de bancarizar es a partir de S/ 2000 y de US\$ 500 (artículo 3 de la Ley n.º 31380).

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
20	pp. 85-86
61	pp. 163-164
25	pp. 95-96
64	p. 169
94	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 2, 16, 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Numeral 3 del artículo 2 del Reglamento del IGV
- Artículo 3 de la Ley n.º 31380
- Artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01501-4-2020, 00657-2-2020, 06552-4-2019, 00087-10-2016 y 09772-3-2016

6.1.5. Operación n.º 7: Adquisición de suministros - retiro de bienes no gravado con IGV

Operación n.º 7

La empresa IMPORTACIONES NANDELA SAC se dedica a la comercialización de artefactos para el hogar. Al cierre del 20 de marzo cuenta con un *stock* de 700 televisores. Asimismo, la gerencia decide implementar un sistema de atención con *ticket* para sus clientes mientras realizan la espera en los ambientes de la tienda. Para tal fin, el 17 de abril se ordena retirar de su almacén cinco televisores marca Sumox, valorizados cada uno en S/ 1500, según este vale de salida:

Código y descripción	Cantidad	Importe
ME10001 - TV marca Sumox	5	7500.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----	Debe	Haber
33 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	7500.00	

	336	Equipos diversos		
	3369	Otros equipos		
20		MERCADERÍAS		7500.00
	201	Mercaderías		
	2011	Mercaderías		
	20111	Costo		
17/4 Por la reclasificación de los cinco televisores que serán destinados a los diferentes ambientes de la tienda				

c. Explicación

Se trata de un caso de autoconsumo típico y normal efectuado por un contribuyente para la realización o la continuidad de sus actividades inherentes a su giro de negocio. Si bien los bienes (televisores) fueron parte del ciclo de adquisición, y ciclo de pago (tras haberse cancelado con impuesto incluido), se aprecia que los bienes pasan a ser consumidos por la empresa, generándose el esquema de retiro de bienes para ser parte de un sistema de atención, el cual constituye un activo fijo, operación gravada con el IGV (artículo 1 de la Ley del IGV).

Por consiguiente, una vez que se encuentran en la fase de almacenamiento cinco de los veinte televisores en stock (según Formato Tributario 7.1 Registro de Activos Fijos), se procede a efectuar el retiro por orden de la gerencia. Esta transacción se registrará contablemente anotando la cuenta 33 y reconociendo la disminución del stock de los bienes (columna del haber de la cuenta 25).

Con respecto al IGV y al reglamento de comprobantes de pago, en este caso, el contribuyente no se encuentra en la obligación de emitir un comprobante de pago. No existe transferencia de bien, de manera que no habrá debito fiscal. Con respecto al IGV consignado en la factura de compra de los cinco televisores (retirados de almacén), constituirá crédito fiscal en la medida que cumpla con los requisitos sustanciales y formales de la LIGV.

Con relación al impuesto a la renta, el mencionado retiro de bien constituye un activo fijo cuya depreciación será gasto deducible en la medida que cumple con el principio de causalidad.

En el llevado de los libros y registros se deberá contar con el Registro de Compras para anotar la factura electrónica de compra, y con el Registro de Activo Fijo para controlar los bienes que forman parte del sistema de atención.

d. Referencia Plan
Contable General
Empresarial

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
25	pp. 95-96
61	pp. 163-164
65	pp. 171-172
94	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 3, 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Oficio n.º 112-2008-Sunat/200000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 07597-1-2017, 07708-1-2016, 01306-2-2017 y 09772-3-2016

Tener en cuenta el siguiente tratamiento contable:

En caso de que se adquieran bienes, como artículos de ferretería o limpieza, y no requieran control, es decir, se consuman inmediatamente, se reconocerá en dos asientos, el primero cargando los códigos 656 Suministros 401 IGV y abonando en la cuenta 42, y su respectivo destino (elemento 9 contra la cuenta 79).

Si el retiro de bienes (computadoras) se destina no a un sistema (como en el presente caso) sino a un ambiente en particular (oficina del gerente, por ejemplo) se reconocerá en tres asientos: cargo a la cuenta 25 abonando la 20 (mercadería), cargo a la cuenta de gasto 65 y abono a la cuenta 25, y el destino de dicho gasto.

6.1.6. Compra de envases y embalajes

Operación n.º 8: Importación de envases

Operación n.º 8

El 3 de enero se realiza el contacto con los proveedores internacionales para la importación relacionada con el consumo de envases especiales de acero para el transporte y comercialización de leche. El 7 de enero se emite los documentos internacionales y se embarca los bienes, según el siguiente detalle: tipo de cambio venta 3.758 del 7 de enero.

El arribo y desembarque de los bienes se produce el 25 de enero. Después de cumplir con la documentación respectiva para la numeración de la DAM 118-2022-123456 (emitida el 25 de enero con tipo de cambio compra 3.983 y venta 3.986), el contribuyente procede a pagar los impuestos respectivos el mismo día de la numeración de la DAM (declaración aduanera de mercancía), efectuándose el levante el día siguiente, día en que los envases son trasladados al almacén de la empresa.

Fecha emisión Invoice: 7/1

Fecha declaración (numeración DAM): 25/1

Fecha pago: 25/1

Concepto	Detalle	Total \$	Total S/
	Detalle de la DAM 118-2022-123456		
	Invoice (valor de los envases)*	20 250.00	76 099.50

Bill of lading (flete marítimo)*		450.00	1691.10
Insurance (seguro internacional)*		110.00	413.38
Valor CIF - Aduanas		20 810.00	78 203.98
Ad valorem SPN 7612.90.10.00**	\$20 810x0 %	0.00	0.00
ISC	(\$20 810+\$0)x0 %	0.00	0.00
IGV ****	(\$20 810+\$0+\$0)x16 %	3329.60	13 272.00
IPM ****	(\$20 810+\$0+\$0)x2 %	416.20	1659.00
Total		24 555.80	93 134.98
Detalle de la liquidación de cobranza			
Percepción 3.5 %****	Base imponible	24 555.80	97 879.42
	Tasa 3.5 %	859.45	3426.00
Detalle de las facturas emitidas por el agente de Aduana			
Comisión (no incluye IGV)			1200.00
Transporte de aduana a almacén (no incluye IGV)			400.00
Almacenamiento aduanero (no incluye IGV)			2350.00
Estiba y desestiba (no incluye IGV)			450.00
Manipuleo (no incluye IGV)			200.00
Total a pagar			101 160.98

*Tipo de cambio venta 3.758

**Consultar <http://www.aduanet.gob.pe/itarancel/arancelS01Alias>

***Tipo de cambio venta 3.986 IGV a pagar comprende el IGV+IMP (artículo 206 del Reglamento de la Ley General de Aduanas)

****Tipo cambio de emisión de la DAM, artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N.º 203-2003/SUNAT

MEDIDAS IMPOSITIVAS PARA LAS MERCANCIAS DE LA SUBPARTIDA NACIONAL 7612.90.10.00 ESTABLECIDAS PARA SU INGRESO AL PAÍS

TIPO DE PRODUCTO: LEY 29666-IGV 20.02.11

Gravámenes Vigentes	Valor
Ad / Valorem	0%
Impuesto Selectivo al Consumo	0%
Impuesto General a las Ventas	16%
Impuesto de Promoción Municipal	2%
Derecho Específicos	N.A.
Derecho Antidumping	N.A.
Seguro	1.25%
Sobretasa Tributo	0%
Unidad de Medida:	(*)
Sobretasa Sanción	N.A.

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ISC
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	78 203.98	
604	Envases y embalajes	76 099.50	
6041	Envases		
609	Costos vinculados con las compras		
6094	Costos vinculados con las compras de envases y embalajes		
60941	Transporte	1 691.10	
60942	Seguros	413.38	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		78 203.98
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
7/1 Por el reconocimiento de los costos incurridos en la operación internacional			
----- 2 -----		Debe	Haber

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	78 203.98	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		78 203.98
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
7/1 Por el pago del Invoice, Bill of Lading e Insurance			
----- 3 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	4600.00	
609	Costos vinculados con las compras		
6094	Costos vinculados con las compras de envases y embalajes		
60941	Transporte	400.00	
60944	Comisiones	1200.00	
60945	Almacenamiento	2350.00	
60946	Estiba y desestiba	450.00	
60947	Manipuleo	200.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	14 931.00	

	401	Gobierno nacional		
	4011	Impuesto general a las ventas		
	40111	IGV - Cuenta propia		
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		18 481.00
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas		
25/1 Por el reconocimiento de los costos incurridos en la nacionalización de los envases				
----- 4 -----			Debe	Haber
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	3426.00	
	401	Gobierno nacional		
	4011	Impuesto general a las ventas		
	40113	IGV - Régimen de percepciones		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		3426.00
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Cuentas corrientes operativas		
	10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
25/1 Por el pago de la percepción según liquidación de cobranza				
----- 5 -----			Debe	Haber

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	18 481.00	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		18 481.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
25/1 Por el pago de la DAM y gastos aduaneros			
----- 6 -----		Debe	Haber
28	INVENTARIOS POR RECIBIR	82 803.98	
286	Envases y embalajes		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		82 803.98
614	Envases y embalajes		
6141	Envases		
25/1 Por la transferencia de los costos incurridos a una cuenta en transito			
----- 5 -----		Debe	Haber
26	ENVASES Y EMBALAJES	82 803.98	
261	Envases		
28	INVENTARIOS POR RECIBIR		82 803.98
286	Envases y embalajes		

c. Explicación

Según la NIC 2, los impuestos pagados y no recuperables en el ciclo de adquisición y pagos (como el ad valorem) constituyen costos del inventario. En el marco del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, este comprende todos los que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. De ahí que se traslade el costo total a la cuenta 28 Inventarios por Recibir mientras el bien está en tránsito, reclasificándose a la cuenta 26 Envases y Embalajes cuando ingrese definitivamente al almacén del contribuyente.

Los documentos internacionales, como el invoice, bill of landing e insurance son expresados en moneda nacional utilizando el tipo de cambio de fecha de emisión. El mismo tratamiento recibe el reconocimiento del IGV consignado en la DAM de fecha 25 de enero, impuesto pagado el mismo día, utilizándose el tipo de cambio venta de la fecha de cancelación.

Por su parte, los documentos nacionales por la prestación de servicios en el Perú emitidos por la Agencia de aduana son anotados en la contabilidad, excluyendo el IGV. De igual forma, estos conceptos son parte del costo computable según el artículo 20 de la LIR.

Después de haber cancelado los tributos y pasado los controles de Aduana, el contribuyente pasa a disponer los envases para su traslado a almacenamiento. En concordancia con la NIC 21, los envases ingresados al almacén y cancelados a los proveedores mantendrán su equivalencia en la moneda local (el sol) con la tasa de cambio de la fecha de origen.

En materia de libros y registros contables, los documentos nacionales como los emitidos por el agente de Aduanas y gastos locales serán anotados en el Registro de Compras formato 8.1, mientras que los comprobantes de pago internacionales serán anotados en el Registro de Compras formato 8.2. Finalmente, el costo total de adquisición será registrado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o Unidades Físicas.

En febrero, en el ciclo transaccional de pagos, el contribuyente tendrá que efectuar la retención de S/ 10.00 ($1691.10 * 2 \% * 30 \%$) por el flete marítimo y S/9.00 ($413 * 7 \% * 30 \%$) por el seguro internacional, importes que serán declarados según cronograma de vencimiento de obligaciones tributarias, utilizando el formulario virtual 617 Otras Retenciones (artículos 12 y 48 de la LIR).

Con respecto al crédito fiscal, el contribuyente utilizará el crédito fiscal consignado en la DAM en tanto se cumplan los requisitos sustanciales y formales regulados en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

Para efecto del cálculo del monto de la percepción, conforme lo establece el artículo 21 de la Ley n.º 29173 y el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 203-2003/SUNAT, la conversión en moneda nacional del importe de la operación se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de emisión de la DUA o DSI, en este caso 25 de enero.

Con respecto al costo de importación, este formará parte del costo computable en la medida que sea deducible para efectos del impuesto a la renta. (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01593-1-2018). En tal sentido, el costo de adquisición contable coincide con el costo de adquisición indicado en el artículo 20 de la LIR, siendo deducibles los conceptos conformantes del costo de adquisición.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
10	pp. 64-65
28	pp. 100-101
26	p. 97
61	pp. 163-164

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 12, 20 y 48 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 21 de la Ley n.º 29173 y artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 203-2003/SUNAT
- Informes n.º 47-2016-SUNAT/5D1000, 174-2020-SUNAT/340000 y 15-2019-SUNAT/340000

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01593-1-2018, 04887-3-2020, 06462-8-2014 y 05798-4-2013

6.1.7. Contratación de servicios pagados por anticipado

Operación n.º 9: Contratación de servicios pagados por anticipado

Operación n.º 9

El contribuyente EL ZAR S.A. suscribe un contrato con su proveedor EL DUQUE S.A. para efectuar el mantenimiento mensual preventivo de las computadoras de sus instalaciones de la fábrica y áreas administrativas por un periodo de doce meses. Por dicho servicio, se está acordando un pago anual por adelantado de S/ 12 000 más IGV, emitiéndose la factura E001-521 de fecha 30 de junio (sujeta a detracción, la cual es cancelada el 5 de julio), según liquidación mensual:

Concepto	Cantidad	Porcentaje
Computadoras fábrica	4.00	40 %
Computadoras administración	3.00	30 %
Computadoras ventas	3.00	30 %
	Valor venta	1000.00
	IGV	180.00
	Precio venta	1180.00
	Detracción 12 %	142.00
	Importe neto	1038.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
18	SERVICIOS Y OTROS CONTRATADOS POR ANTICIPADO	12 000.00	
185	Mantenimiento de activos inmovilizados		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	2160.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		14 160.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		

30/6 Por el reconocimiento del servicio contratado por adelantado

----- 2 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	12 460.80	
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		12 460.80
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		

30/6 Por el pago neto del servicio contratado por adelantado por un año (14 160*88 %)

----- 3 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	1000.00	
	634 Mantenimiento y reparaciones		
	6343 Propiedad, planta y equipo		
18	SERVICIOS Y OTROS CONTRATADOS POR ANTICIPADO		1000.00
	185 Mantenimiento de activos inmovilizados		

31/7 Por el gasto devengado en el primer mes (julio) (12 000 del gasto / 12 meses del contrato)

----- 4 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	400.00	
903	Costos indirectos de fabricación		
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	300.00	
941	Gastos de administración		
95	GASTOS DE VENTAS	300.00	
951	Gastos de ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		1000.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		

31/7 Por el destino del gasto devengado (por la distribución del gasto según porcentajes de consumo de cada departamento)

----- 5 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	1699.20	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		1699.20

104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
5/7 Por el pago de la detracción (14 160*12%)			

c. Explicación

Para el ciclo de adquisiciones (específicamente de contratación de servicios) se emplea la cuenta 18 (cuenta de balance), no de gasto aún, en la medida que se trata de un gasto pagado por anticipado (en este caso un año), por lo que se reconocerá como un activo por el derecho a utilizar por parte de la empresa contratante. Teniendo en cuenta el principio de devengado tributario del Decreto Legislativo n.º 1425, en tanto que se consuma mensualmente el servicio anual, se tiene que reflejar dicha transacción usando una cuenta de gasto (cuenta 63). Así, mes a mes, el contribuyente reflejará en su contabilidad el gasto de 12 000/12 meses = 1 000 soles. La misma idea es recogida por el principio de devengado contable, el cual se encuentra señalado en el párrafo 22 del Marco Conceptual de las NIIFs.

Con respecto al IGV consignado en la factura E001-521, el contribuyente mantendrá el derecho a ejercer su crédito fiscal siempre que cumplan con pagar de manera oportuna la detracción respectiva, en concordancia con Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT, norma para la aplicación del SPOT. Es preciso recordar que están sujetos al sistema de detracciones los servicios gravados con el IGV, entendidos como toda prestación de servicios en el país comprendida en el numeral 1 del inciso c del artículo 3 de la Ley del IGV, los cuales están comprendidos en el anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT. En el caso planteado, se activa el ciclo de pagos en la oportunidad de cancelar la detracción (hasta el quinto día hábil del mes siguiente de la anotación del comprobante de pago de compra en el registro de compras), el contribuyente podrá anotar la factura E001-521 en el registro de compras y considerarlo posteriormente en su formulario Declara Fácil. Para efectos del pago de la detracción al proveedor, este debe abrir o contar con su cuenta de detracciones; de no estar abierta, el contribuyente deberá solicitar la apertura de oficio de la cuenta de detracciones del proveedor. Con referencia a la cancelación de la detracción, podrá efectuarse el pago en efectivo (presencial en las agencias bancarias) o bien usando medios de pago como cargo en cuenta o tarjetas.

En la medida que el gasto devengado (mes a mes) cumpla con los principios de la LIR, será aceptado tributariamente para la determinación anual del impuesto a la renta. Este gasto, contablemente, tendrá que destinarse a cada departamento del contribuyente. Para tal efecto se usará las cuentas del elemento 9 (cuenta 90, 94 y 95), según la proporción establecida.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
18	pp. 80-81
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
63	pp. 167-168
10	pp. 64-65
90	p. 206
94	p. 206
95	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT, norma para la aplicación del SPOT
- Decreto Legislativo n.º 1425 que regula el devengado tributario
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informes n.º 15-2020-SUNAT/7T0000 y 108-2018-Sunat/7T0000
- Casaciones n.º 12873-2016-Lima, 7716-2017-Lima y 12873-2016-Lima

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03904-5-2019, 01948-1-2019, 10169-4-2017, 04217-10-2017, 02163-4-2016 y 01133-4-2016

6.1.8. Operación n.º 10: Alquiler menor a un año, con garantía gravada con IGV y cancelado vía compensación de acreencias

Operación n.º 10

El 20 de julio el contribuyente EL ZAR S.A. suscribe un contrato de arrendamiento con su proveedor EL DUQUE S.A. por un periodo de un año por un local destinado a puntos de venta. El importe mensual (merced conductiva) acordado es de S/ 4000 más IGV. Asimismo, el contrato ha previsto una garantía (equivalente a un mes de renta) a la firma del mismo (gravado con IGV según detalle), que se paga con el primer mes de alquiler el 1 de agosto.

Concepto	Costo Unit.	Total
Garantía un mes	4000.00	4000.00
	Valor venta	4000.00
	IGV	720.00
	Precio venta	4720.00

Por su parte, EL DUQUE S.A. tiene una factura por pagar a su proveedor EL ZAR S.A. de 47200, de fecha 20 de julio de 20XX, por lo que ambos acuerdan que esta acreencia se compense con la deuda proveniente de la primera cuota de alquiler (S/ 4720).

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
01	BIENES Y VALORES ENTREGADOS	48 000.00	
011	Bienes en préstamo, custodia y no capitalizable		
09	CONTRAPARTIDA DE CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS		48 000.00
091	Contratos suscritos		
20/7 Por la suscripción del contrato			
----- 2 -----		Debe	Haber
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - TERCEROS	4000.00	
164	Depósitos otorgados en garantía		
1643	Depósitos en garantía por alquileres		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE	720.00	

	PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		4720.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
	1/8 Por la garantía entregada por el arrendamiento del inmueble, afecta a IGV		
	----- 3 -----	Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	4000.00	
	635 Alquileres		
	6352 Edificaciones		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	720.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		4720.00
	Facturas, boletas y otros		
421	comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
1/8 Por el servicio de alquiler del primer mes afecto a IGV, según contrato			
----- 4 -----		Debe	Haber
95	GASTOS DE VENTAS	4000.00	
951	Gastos de Ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		4000.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
1/8 Por el destino del gasto devengado correspondiente a la primera cuota del alquiler del local de venta			
----- 5 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	4720.00	
	Facturas, boletas y otros		
421	comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		4720.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		

1212 Emitidas en cartera

1/8 Por la compensación de la deuda por pagar a EL DUQUE y cuenta por cobrar a EL DUQUE

c. Explicación

En principio, cuando el contribuyente realiza la contratación del servicio de alquiler está activando el ciclo de adquisiciones y pago. Con respecto al primer ciclo, la empresa firma el contrato, debiendo reconocerse tal hecho económico utilizando cuentas de orden (elemento 0 del PCGE - asiento 1).

En el ciclo de pagos, la empresa tendrá que asumir la garantía de un mes, la cual estará gravada con IGV en la medida que el numeral 10 del artículo 2 del Reglamento del IGV dispone que, en los casos de servicios, la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso, inclusive cuando este tenga la calidad de arras, depósito o garantía siempre que estas superen, de forma conjunta, el 3 % del valor de prestación o utilización del servicio. Esta situación se cumple toda vez que la garantía es de S/ 4000, importe superior a S/ 1440.00, el cual representa el 3 % de 48 000, que corresponde al valor del contrato.

Con respecto al gasto, contablemente se reconocerá utilizando la cuenta 63 mes por mes (devengado), operación que afecta al IGV, debiendo cumplirse los requisitos sustanciales y formales de los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV para ejercer el crédito fiscal de las facturas mensuales que se vayan emitiendo por parte de EL DUQUE.

Producto de la anotación de la cuenta 63, esta se reflejará en la cuenta de destino (para este caso la cuenta 95), la cual formará parte del rubro Gastos de Ventas, la misma que será deducible en la determinación anual del impuesto a la renta.

Por último, en el ciclo de pagos, se tiene diversas modalidades de pago. Entre las más conocidas están la figura del pago y la compensación, las mismas que son admitidas en el artículo 27 del Código Tributario como formas de extinción de la deuda tributaria, y tratadas en el artículo 1288 del Código Civil como forma de extinción de obligaciones recíprocas, líquidas, exigibles y de prestaciones fungibles y homogéneas. Dicho esto, se observa que el contribuyente realiza la cancelación de la primera cuota compensándola con la cuenta por cobrar que mantenía con su proveedor EL DUQUE.

Con respecto a la detracción a efectuar, en el caso de deudas compensadas, el plazo para el depósito de la detracción es el mismo que corresponde a deudas pagadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01342-9-2019). La operación de arrendamiento está incluida en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
Elemento 0	pp. 207-209
16	pp. 75-77
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
63	pp. 167-168
12	pp. 69-70
95	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 2 del Reglamento del IGV
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 010-2014-SUNAT/4B0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1342-9-2019

6.1.9. Adquisición de Activos Fijos

Operación n.º 11: Adquisición de activos fijos, la cual es destinada a propiedades de inversión

Operación n.º 11

La empresa COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. adquiere, el 4 de marzo, un inmueble (conformado por un terreno y una edificación en buenas condiciones) por S/ 900 000, activo fijo que será destinado a arrendarlo a terceros, quienes lo utilizarán como local de producción de vino. La mencionada operación fue cancelada según transferencia bancaria, operación que no se encuentra gravada con el IGV al no ser el vendedor constructor del inmueble (persona natural). Se debe considerar que los valores de mercado del terreno y el edificio ascienden a 450 000 y 550 000, respectivamente.

Elemento	Tasación	Porcentaje	Asignación
Terreno	450 000.00	45 %	405 000.00
Construcción	550 000.00	55 %	495 000.00
Total	1 000 000.00	100 %	900 000.00

Al cierre del ejercicio (31 de diciembre) se sabe que el valor del inmueble ha aumentado, estimándose un valor, según tasación de perito externo, de S/ 970 000.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ITAN
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
31	PROPIEDADES DE INVERSIÓN	900 000.00	
	311 Terrenos		
	3111 Urbanos		
	31111 Costo 405 000.00		
	312 Edificaciones		
	3121 Edificaciones		
	31211 Costo 495 000.00		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		900 000.00
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4652 Propiedades de inversión		

4/3 Por la adquisición del inmueble según valores de tasación, el cual será destinado a su arrendamiento

----- 2 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	900 000.00	
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4652 Propiedades de inversión		

10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		900 000.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
4/3	Por el pago de la compra del inmueble		
----- 3 -----		Debe	Haber
31	PROPIEDADES DE INVERSIÓN	70 000.00	
311	Terrenos		
3111	Urbanos		
31112	Revaluación 31 500.00		
312	Edificaciones		
3121	Edificaciones		
31212	Revaluación 38 500.00		
76	GANANCIA POR MEDICIÓN DE ACTIVOS NO FINANCIEROS AL VALOR RAZONABLE		70 000.00
762	Activo inmovilizado		
7621	Propiedades de inversión		
31/12	Por el reconocimiento de la variación del valor razonable al 31/12		

c. Explicación

Con respecto a la fase de adquisición, el párrafo 20 de la NIC 40 Propiedades de Inversión prescribe que estas se medirán inicialmente al costo, incluyéndose los costos asociados a la

transacción, Asimismo, el párrafo 21 de la mencionada NIC indica que el costo de adquisición de una propiedad de inversión comprenderá su precio de compra y cualquier desembolso directamente atribuible.

Después del reconocimiento inicial del terreno, el contribuyente elegirá la política contable, el modelo del valor razonable o el modelo

del costo, debiendo aplicar esa política a todas sus propiedades de inversión. En este caso en particular, se ha elegido la opción de valor razonable.

En el ámbito tributario, el mayor valor del activo fijo producto de la medición posterior a valor razonable (en este caso de S/ 70 000) no forma parte de la determinación del ITAN, correspondiendo efectuar dicho ajuste, según el artículo 5 de la Ley n.º 28424 y la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06836-3-2019. En la misma línea, el mayor valor atribuido no tiene efectos tributarios en la determinación anual del Impuesto a la Renta, al tratarse de una provisión, contemplada en el artículo 44 de la ley del impuesto aludido. En tal sentido, al mostrarse por separado los costos no sujetos a depreciación (del terreno) y el costo del bien depreciable (edificación), tema que se verá en los siguientes casos, la depreciación por el mayor valor no será deducible.

En materia de IGV, se encuentra gravada con el IGV la primera venta de inmuebles realizada por el constructor y la posterior venta que realicen las empresas vinculadas con el constructor, salvo que el precio de venta sea igual o mayor al valor de mercado (inciso d del artículo 1 de la LIGV). Asimismo, se entiende por primera venta a la que se efectúa después de la construcción del inmueble. Por ende, para el presente caso la operación de compra estaría no gravada con el impuesto aludido. De haber sido primera venta efectuada necesariamente por un constructor, la base imponible del impuesto general a las ventas está constituida por el valor total de la transferencia del inmueble del que se deduce el valor del terreno, equivalente al 50 % de dicho monto; y únicamente para el cálculo del crédito fiscal se considerará como operación gravada la transferencia de la construcción y como operación no gravada la transferencia del terreno (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10885-2-2014).

Para el enajenante (persona natural), no se aplicará lo dispuesto en el artículo 4 del Reglamento de la LIGV. De lo contrario, siempre se encontrará gravada con el impuesto la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, para efecto de su enajenación.

En cuanto a la obligación de llevar libros y registros contables, la factura de compra se anotará en el Registro de Compras y luego se reflejará en el Registro de Activos Fijos Formato 7.1: Detalle de los activos fijos para reflejar el costo inicial y la depreciación del ejercicio.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
--------	--

31	pp. 108-109
46	pp. 139-140
10	pp. 64-65
76	p. 191

e. Referencias tributarias

- Artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y Artículo 4 del Reglamento de la LIGV
- Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 5 de la Ley n.º 28424
- Informe n.º 007-2018-Sunat/7T0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00455-8-2020, 06836-3-2019, 06436-3-2017 y 10885-2-2014

6.1.10. Operación n.º 12: Maquinaria adquirida vía Leasing

Operación n.º 12

Con fecha 5 de noviembre de 20XX CONSTRUCTORA NANDELA S.A. realiza la firma del contrato de arrendamiento financiero con el Banco MI PAIS para la adquisición de una maquinaria pesada (tractor de carretera para semirremolque), habiendo incurrido en gastos notariales y bancarios de S/ 320 (incluido IGV) y S/ 415, respectivamente. Según contrato, se tiene el siguiente cronograma de pago mensual:

Valor del préstamo	S/ 320 000
TNA (30/360)	8.00 %
Años	4
Frecuencia de pago	Mensual
Interés equivalente	0.66667 %
N.º de pagos por año	12
N.º total de cuotas	48

Resumen:			
Valor préstamo	S/	320	000.00
Suma de cuotas	de S/	374	982.49
Suma de interés	de S/	54	982.49

N.º Cuota	Interés	Amortización	Cuota	IGV	Cuota por pagar
0					
1	2133.33	5678.80	7812.14	1406.18	9218.32
2	2095.47	5716.66	7812.14	1406.18	9218.32
3	2057.36	5754.77	7812.14	1406.18	9218.32

4	2019.00	5793.14	7812.14	1406.18	9218.32
5	1980.38	5831.76	7812.14	1406.18	9218.32
6	1941.50	5870.64	7812.14	1406.18	9218.32
7	1902.36	5909.77	7812.14	1406.18	9218.32
8	1862.96	5949.17	7812.14	1406.18	9218.32
9	1823.30	5988.83	7812.14	1406.18	9218.32
10	1783.38	6028.76	7812.14	1406.18	9218.32
11	1743.18	6068.95	7812.14	1406.18	9218.32
12	1702.72	6109.41	7812.14	1406.18	9218.32
13	1662.00	6150.14	7812.14	1406.18	9218.32
14	1620.99	6191.14	7812.14	1406.18	9218.32
15	1579.72	6232.41	7812.14	1406.18	9218.32
16	1538.17	6273.96	7812.14	1406.18	9218.32
17	1496.34	6315.79	7812.14	1406.18	9218.32
18	1454.24	6357.90	7812.14	1406.18	9218.32
19	1411.85	6400.28	7812.14	1406.18	9218.32
20	1369.18	6442.95	7812.14	1406.18	9218.32
21	1326.23	6485.90	7812.14	1406.18	9218.32
22	1282.99	6529.14	7812.14	1406.18	9218.32
23	1239.46	6572.67	7812.14	1406.18	9218.32
24	1195.65	6616.49	7812.14	1406.18	9218.32
25	1151.54	6660.60	7812.14	1406.18	9218.32

26	1107.13	6705.00	7812.14	1406.18	9218.32
27	1062.43	6749.70	7812.14	1406.18	9218.32
28	1017.44	6794.70	7812.14	1406.18	9218.32
29	972.14	6840.00	7812.14	1406.18	9218.32
30	926.54	6885.60	7812.14	1406.18	9218.32
31	880.63	6931.50	7812.14	1406.18	9218.32
32	834.42	6977.71	7812.14	1406.18	9218.32
33	787.90	7024.23	7812.14	1406.18	9218.32
34	741.08	7071.06	7812.14	1406.18	9218.32
35	693.94	7118.20	7812.14	1406.18	9218.32
36	646.48	7165.65	7812.14	1406.18	9218.32
37	598.71	7213.42	7812.14	1406.18	9218.32
38	550.62	7261.51	7812.14	1406.18	9218.32
39	502.21	7309.92	7812.14	1406.18	9218.32
40	453.48	7358.66	7812.14	1406.18	9218.32
41	404.42	7407.71	7812.14	1406.18	9218.32
42	355.04	7457.10	7812.14	1406.18	9218.32
43	305.32	7506.81	7812.14	1406.18	9218.32
44	255.28	7556.86	7812.14	1406.18	9218.32
45	204.90	7607.24	7812.14	1406.18	9218.32
46	154.18	7657.95	7812.14	1406.18	9218.32
47	103.13	7709.01	7812.14	1406.18	9218.32

48	51.74	7760.40	7812.14	1406.18	9218.32
	54 982.49	320 000.00	374 982.49	67 496.85	442 479.33
Opción compra			700.00	126.00	826.00

Con respecto al uso, la gerencia decidió disponer de la maquinaria a partir del 1 de diciembre para su uso en obras de construcción.

Al término del contrato, la gerencia decidió ejecutar la opción de compra, emitiéndose el comprobante de pago respectivo, ascendente a 700 soles más IGV.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
32	ACTIVOS POR DERECHO DE USO	415.00	
322	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3225	Unidades de transporte		
32251	Costo		

10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		415.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
5/11 Por los gastos bancarios cargados y cancelados en la operación de arrendamiento financiero			
----- 2 -----		Debe	Haber
32	ACTIVOS POR DERECHO DE USO	271.19	
322	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3225	Unidades de transporte		
32251	Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	48.81	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		320.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4653	Activos adquiridos en arrendamiento financiero		
5/11 Por los servicios notariales recibidos por la legalización del contrato			

----- 3 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	320.00	
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4653 Activos adquiridos en arrendamiento financiero		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		320.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
5/11 Por el pago de los servicios notariales			
----- 4 -----		Debe	Haber
32	ACTIVOS POR DERECHO DE USO	320 000.00	
	322 Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
	3225 Unidades de transporte		
	32251 Costo		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - TERCEROS	67 496.85	
	167 Tributos por acreditar		
	1673 IGV por acreditar en compras		
37	ACTIVO DIFERIDO	54 982.49	
	373 Intereses diferidos		

	Intereses no devengados 3731 en transacciones con terceros		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS		442 479.33
	Contratos de 452 arrendamiento 387 496.85 financiero		
	Costos de 455 financiación 54 982.49 por pagar		

5/11 Por el contrato celebrado con el Banco MI PAIS para la adquisición de una maquinaria mediante contrato de arrendamiento financiero

----- 5 -----		Debe	Haber
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS	9218.32	
	Contratos de 452 arrendamiento 7084.99 financiero		
	Costos de 455 financiación 2133.33 por pagar		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		9218.32
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
5/12 Por el pago de la primera cuota			
----- 6 -----		Debe	Haber
67	GASTOS FINANCIEROS	2133.33	

671	Gastos en operaciones de endeudamiento y otros		
6712	Contratos de arrendamiento financiero		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1406.18	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS - TERCEROS		1406.18
167	Tributos por acreditar		
1673	IGV por acreditar en compras		
37	ACTIVO DIFERIDO		2133.33
373	Intereses diferidos		
3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros		
31/12 Por el reconocimiento del IGV y los intereses devengados en el periodo			
----- 7 -----		Debe	Haber
97	GASTOS FINANCIEROS	2133.33	
971	Gastos Financieros		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		2133.33

791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/12 Por el destino del gasto financiero del <i>leasing</i>			
----- 8 -----		Debe	Haber
32	ACTIVOS POR DERECHO DE USO	700.00	
322	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3225	Unidades de transporte		
32251	Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	126.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS		826.00
452	Contratos de arrendamiento financiero		
455	Costos de financiación por pagar		
5/11/20xx+4 Por el reconocimiento del mayor valor del activo al ejercer la opción de compra			
----- 9 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	320 700.00	
333	Maquinaria y equipo de explotación		

3331	Maquinaria y equipo de explotación		
33311	Costo		
32	ACTIVOS POR DERECHO DE USO		320 700.00
322	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3225	Unidades de transporte		
32251	Costo		
5/11/20xx+4 Por la transferencia o reclasificación del activo fijo a Propiedad, Planta y Equipo, que incluye costos iniciales (gastos bancarios y notariales)			

c. Explicación

En la fase de adquisiciones, para poder realizar la adquisición de este tipo de bien bajo términos leasing, es necesario realizar gestiones previas, lo que la NIIF 16 Arrendamientos denomina "costos directos iniciales". Si bien el Apéndice A de la mencionada norma contable indica que estos desembolsos iniciales constituyen costos incrementales de obtener un arrendamiento en los que no se habría incurrido si el arrendamiento no se hubiera obtenido, el inciso d del párrafo C10 prescribe que un arrendatario puede excluir los costos directos iniciales de la medición del activo por derecho de uso en la fecha de aplicación inicial. Por lo tanto, para el presente caso, se decidió no considerarlo por su importancia relativa con respecto al importe del contrato. Siendo así, será considerado como gasto deducible al amparo del artículo 37 de la LIR. Para terminar, estos gastos deben pasar por el ciclo de pagos, utilizándose la cuenta 10 en el haber. No obstante, para fines tributarios, los costos iniciales se activarán al formar parte del costo computable establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual exige la capitalización de los costos iniciales que resulten necesarios para aprovechar económicamente el activo.

En el asiento n.º 4 se aprecia la fase concreta de adquisición, donde se reconoce el ingreso de la maquinaria al patrimonio del contribuyente, reconociéndose el IGV pendiente por aplicar y los intereses por devengar en los próximos cuatro años, según contrato. Producto de la transacción con el banco es menester reconocer el pasivo utilizando la cuenta 45 en el haber. De acuerdo con el PCGE Modificado 2020, se utiliza el código contable 1673 IGV por aplicar para reconocer el IGV que aún no constituye crédito fiscal, y tendrá tal calificación en la medida que el banco emita mes a mes el respectivo comprobante de pago por la cuota del mes correspondiente.

Después de haberse firmado el contrato, y obtenido el bien en las instalaciones del contribuyente, el Banco MI PAIS emitirá el respectivo comprobante de pago, de acuerdo con el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago. Posteriormente, el contribuyente procederá a anotar dicho documento en el Registro de Compras en el periodo de vencimiento de la cuota o pago, lo que ocurra primero, debiendo el contribuyente activar el ciclo de pagos. Con respecto al IGV pagado en las cuotas, el contribuyente ejercerá el crédito fiscal teniendo en cuenta los aspectos formales y sustanciales de la Ley del IGV (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 915).

Para efectos del impuesto a la renta, los bienes adquiridos vía leasing son considerados parte del activo fijo (cuenta 32), los cuales son sujetos a depreciación, en concordancia con el artículo 22 del Reglamento de la LIR. No obstante, de manera excepcional, según el Decreto Legislativo n.º 299, estos activos, también llamados activos de derecho de uso, podrán depreciarse aplicando una tasa anual máxima en función de la duración del contrato, siempre que cumpla con los siguientes requisitos: a) el objeto del contrato debe ser la cesión en uso de bienes y cumplir con la aceptación como costo o gasto según la LIR, b) el contribuyente arrendatario debe utilizar el bien para su actividad empresarial (es decir, a la generación de rentas gravadas, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10884-2-2014), c) la duración mínima es de dos o cinco años para bienes muebles e inmuebles respectivamente, y d) la opción de compra del activo podrá ejercerse al término del contrato.

En cuanto a las demás cuotas, la contabilización es la misma para el pago de cuota, y el reconocimiento de IGV e intereses, cuyos importes serán en función del cronograma.

En materia de tributación municipal, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01393-7-2017, en la medida que no se ejerza la opción de compra, el impuesto al patrimonio vehicular recae sobre la entidad financiera locadora, mas no en la arrendataria (contribuyente). Según el Decreto Legislativo n.º 776 que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, el impuesto grava la propiedad de vehículos automóviles, camionetas, station wagon, camiones, buses, autobuses y, desde el 2022, también a los tracto camiones, con una antigüedad no mayor a tres años, contados a partir de la primera inscripción en el registro de propiedad vehicular. Para el presente caso, el bien objeto de arrendamiento financiero es un tractor de carretera para semirremolque, el cual encaja dentro de la definición de tracto camión.

Por último, la opción de compra formará parte del activo fijo (artículo 20 de la LIR), siendo parte del costo de adquisición. Con respecto al crédito fiscal, el segundo párrafo del artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 915 establece que el arrendatario podrá utilizar como crédito fiscal el IGV el trasladado en

la venta del bien al ejercer la opción de compra, siempre se cumplan con los requisitos de los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

El contribuyente controlará el costo y la depreciación de los activos fijos adquiridos vía leasing en el Formato 7.4: Detalle de los activos fijos bajo la modalidad de arrendamiento financiero al 31/12.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
32	pp. 110-111
16	pp. 75-77
37	pp. 121-122
45	pp. 137-138
10	pp. 64-65
67	pp. 174-175
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas

- Artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago
- Artículo 18 del Decreto Legislativo n.º 299 que regula el arrendamiento financiero
- Artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 22 del Reglamento
- Informes n.º 202-2016-Sunat/5D0000 y 102-2013-Sunat/4B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 07235-3-2018 y 01393-7-2017

Operación n.º 13: Compra a crédito de vehículos y equipos de oficina por parte de un Agente de Retención y aplicación de interés implícito

Operación n.º 13

Con fecha 29 de abril la empresa COMUNICACIONES NANDELA S.R.L., agente de retención, realiza la compra de dos vehículos para el traslado de su personal operativo y cuatro computadoras personales para el *staff* de la gerencia al proveedor AUTOS y TECNOLOGIA DEL PAIS S.A. (que no tiene ninguna calificación en el padrón de la SUNAT). En cuanto a su pago, el 50 % se cancela con transferencia bancaria y el restante con letra de cambio con periodo de crédito de 90 días, pagándose con cheque no negociable en la fecha de vencimiento del mencionado título valor.

Concepto	Costo unitario	Total
2 vehículos	120 000.00	240 000.00

4 computadoras	3500.00	14 000.00
		<hr/>
Valor venta		254 000.00
		<hr/>
IGV		45 720.00
		<hr/>
Precio venta		299 720.00
1er pago 50 %:		
Importe cheque		145 364.20
Retención 3 %		4495.80
2er pago 50 %:		
Importe letra		145 364.20
Retención 3 %		4495.80

Los activos adquiridos estuvieron en condiciones de uso desde el 30 de abril, pero fueron utilizados (puesta en uso) a partir del 1 de julio.

Debido a que la operación es financiada en un 50 %, se tiene el siguiente detalle teniendo en cuenta que la tasa de interés para este tipo de operación es del 10 % anual:

-Tasa de interés efectiva anual: 10 %

-Tasa de interés efectiva mensual: $[(1+10\%)^{(1/12)} - 1] = 0.79741404289\%$

-Valor presente de deuda financiada ((254 000*50 % financiado=127 000):

$$127\,000.00 \cdot \frac{1}{(1+0.7974\%)^3}$$

-Valor presente deuda financiada: 124 009.67

-Interés implícito: 2990.33

Concepto	Costo inicial	Importe financiado *	Valor presente neto	Costo final separando los intereses
2 vehículos	240 000.00	120 000.00	117 174.49	237 174.49
4 computadoras	14 000.00	7 000.00	6835.18	13 835.18
	254 000.00	127 000.00	124 009.67	251 009.67

*S/ 240 000/2 cuotas

Periodo	Saldo inicial	Interés	Pago	Saldo final
mayo	124 009.67	988.87	0.00	124 998.54
junio	124 998.54	996.76	0.00	125 995.30
julio	125 995.30	1004.70	127 000.00	0.00
		2990.33		

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	251 009.67	
334	Unidades de transporte		
3341	Vehículos motorizados		
33411	Costo 237 174.49		
336	Equipos diversos		
3361	Equipo para procesamiento de información		
33611	Costo 13 835.18		
37	ACTIVO DIFERIDO	2990.33	
373	Intereses diferidos		
3732	Intereses no devengados en medición a valor descontado		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	45 720.00	
401	Gobierno nacional		

	4011	Impuesto general a las ventas		
	40111	IGV - Cuenta propia		
46		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		299 720.00
	465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4654	Propiedad, planta y equipo		
29/4 Por la compra de vehículos y equipos informáticos para el traslado del personal, al crédito el 50 %				
----- 2 -----			Debe	Haber
46		CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	149 860.00	
	465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4654	Propiedad, planta y equipo		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		4495.80
	401	Gobierno nacional		
	4011	Impuesto general a las ventas		
	40114	IGV - Régimen de retenciones		
	401141	IGV retenciones por pagar		

10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		145 364.20
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
29/4 Por la cancelación del 50 % de la factura del proveedor, neto de la retención del 3 % del IGV			
----- 3 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	149 860.00	
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		149 860.00
423	Letras por pagar		
29/4 Por el canje del restante 50 % de la factura por una letra de cambio con vencimiento a 90 días			
----- 4 -----		Debe	Haber
67	GASTOS FINANCIEROS	988.87	
679	Otros gastos financieros		
6792	Gastos financieros en medición a valor descontado		
37	ACTIVO DIFERIDO		988.87
373	Intereses diferidos		

3732	Intereses devengados medición a descuento	no en valor	
31/5 Por el devengo de los intereses asociados con la compra financiada al 50 % a 90 días (repetir este asiento para junio y julio con su respectivo interés)			
----- 5 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		149 860.00
	423 Letras por pagar		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		4495.80
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40114 IGV - Régimen de retenciones		
	401141 IGV retenciones por pagar		
10	EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		145 364.20
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
31/7 Por la cancelación de la letra de cambio neto de la retención del 3 % del IGV			

c. Explicación

El ciclo de adquisición de activos fijos se activa en la medida que el contribuyente necesita de dichos bienes para el traslado de su personal y para el staff de su gerencia. Asimismo, el reconocimiento de un activo da lugar al reconocimiento de la depreciación de los mismos, cuyo gasto es aceptable tributariamente debido a que lo destina a sus actividades empresariales y administrativas (artículo 37 de la LIR). Para el control de los mismos, el contribuyente anotará el comprobante de compra en el Registro de Compras y controlará el costo y la depreciación de los activos fijos en el Registro de Activos Fijos Formato 8.1 detalle de los activos fijos.

Existen dos formas para que un contribuyente pueda obtener un activo fijo en el ciclo de adquisiciones: o bien de manera onerosa o gratuita (donación). En caso de optar por el primero, de acuerdo con el párrafo 15 de la NIC 16, el costo deberá tener como reconocimiento inicial la contraprestación entregada en efectivo o valor razonable de la contrapartida entregada (aporte societario, según NIIF 2 Pagos basados en Acciones). Asimismo, el párrafo 16 prescribe que el costo inicial será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento; en caso de aplazarse el pago, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como interés (cuenta 37 del asiento n.º 1) y se enviará al gasto (financiero) a lo largo del periodo de crédito (asiento n.º 4), a menos que se capitalicen de acuerdo con la NIC 23 (activo apto). En materia tributaria, a raíz del artículo 20 de la LIR, los intereses no formarán parte del costo de adquisición.

Conforme lo establece el artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT, el contribuyente que tenga la calificación de agente de retención deberá abrir en su contabilidad una cuenta denominada "IGV-retenciones por pagar" (código 401141 - asiento N.º 2 y 3), cuenta que se usará para controlar mensualmente las retenciones efectuadas a los proveedores y los pagos efectuados a la SUNAT mediante Formulario n.º 626. Esta apertura del código contable se realizará en el marco del ciclo de pagos, siendo necesario su uso al momento de cancelar el importe neto y la retención del 3 %, debiendo figurar el pago del 97 % en el Libro Caja y Bancos. Del mismo modo, llevará un Registro del Régimen de Retenciones por los comprobantes de retención emitidos.

Con respecto al mecanismo de la retención, cabe observar el tratamiento del pago y la retención en dos situaciones. En la primera situación se pagará el 50 % del comprobante de pago de compra (es decir, S/ 149 860), del cual se paga el neto de S/ 145 364.20 directamente al proveedor y en esa oportunidad el contribuyente efectuará la retención del 3 % de S/ 149 860, debiendo a cambio emitir un comprobante de retención como sustento contable del monto dejado de percibir por parte del proveedor (artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT). Con respecto al monto de la retención, este será abonado posteriormente al fisco utilizando el Formulario n.º 626, de acuerdo con el Cronograma de Vencimiento de Obligaciones Tributarias.

En cuanto a la segunda situación, conforme al Informe n.º 372-2002-SUNAT/K00000, en caso de cancelación de un crédito utilizando un título valor, como letra de cambio en el presente caso, la oportunidad de retención será en la fecha de vencimiento o aquella en la que se haga efectiva la letra de cambio, lo que ocurra primero. Con respecto a su contabilización, se deberá seguir el mismo procedimiento de la primera situación. Por su parte, cuando la factura

canjeada por letras de cambio supera el importe para utilizar medios de pago, cada letra debe cancelarse utilizando estos medios (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01905-8-2018).

Se debe tener en cuenta que el contribuyente (cliente en esta operación), en calidad de agente de retención, realizará la retención del 3 % en la medida que realice operaciones con terceros que no tengan la calificación de agente de retención, agente de percepción o buen contribuyente, conforme al artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
33	pp. 112-114
37	pp. 121-122
40	pp. 127-128
46	pp. 139-140
42	pp. 131-132
67	pp. 174-175
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículos 5, 7 y 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT
- Informe N.º 033-2014-Sunat/4B0000

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 08065-3-2020, 00797-1-2016 y 01905-8-2018
- Casación n.º 3099-2011-Lima

6.1.11. Operación n.º 14: Costos posteriores en una maquinaria con sustitución de componentes

Operación n.º 14

A inicios de setiembre, la empresa EL ZAR 2 SAC (que es agente de retención) ha efectuado la repotenciación de un motor de una faja transportadora utilizada en la producción con la finalidad de incrementar el rendimiento de dicho activo y generar mayores beneficios económicos futuros para la empresa, según detalle:

Concepto	Total
Costo inicial de la maquinaria 1/1/20XX	100 000.00
Vida útil	4 años
Depreciación acumulada al 31/12/20XX	50 000.00
Desembolso por la mejora-repotenciación (sin IGV)	10 000.00
Nueva vida útil	3 años

Para tal efecto, en enero de 2022 efectúa la compra de un motor por el importe de S/ 10 000 más IGV al proveedor XYZ SAC, que está calificado como buen contribuyente, según padrón de SUNAT.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	10 000.00	
333	Maquinaria y equipo de explotación		
3331	Maquinaria y equipo de explotación		
33311	Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1800.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		

46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		11 800.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
1/9 Por el reconocimiento de la mejora de la maquinaria			
----- 2 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	11 800.00	
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		11 800.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
1/9 Por el pago de la factura			

c. Explicación

El ciclo de adquisición de activos fijos se activa en la medida que el contribuyente necesita de dichos bienes para la operatividad de su negocio. Asimismo, el reconocimiento de un activo da lugar al reconocimiento de la depreciación de los mismos, cuyo gasto es aceptable tributariamente en la medida que sea destinado a sus actividades empresariales y administrativas (artículo 37 de la LIR).

De acuerdo con el párrafo 13 de la NIC 16, ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución, los cuales serán reconocidos dentro del importe en libros del activo principal, toda vez que la repotenciación de la maquinaria debe ser reconocida como activo puesto que dicho costo (desembolso) permitirá que el activo incremente su vida útil y genere mayores beneficios futuros para la empresa. Por su parte, los componentes que son sujetos de sustitución se darán de baja en las cuentas contables. Por lo tanto, se trata de un costo posterior, el cual requiere ser "activado", teniendo un costo actual de:

Concepto	Total
Costo inicial de la maquinaria 1/1/20XX	100 000.00
Depreciación acumulada al 31/12/20XX	50 000.00
Valor neto al 31/12/20XX	50 000.00
Valor del costo posterior (mejora)	10 000.00
Nuevo valor de la maquinaria	60 000.00

En tal sentido, el nuevo valor de S/ 60 000 será sujeto de depreciación para los siguientes periodos restantes, según la vida útil restante.

A nivel tributario, al valor del activo se le agregará el valor de las mejoras incorporadas con carácter permanente. Al respecto, el artículo 41 de la LIR define a los costos posteriores como los costos incurridos con respecto a un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo. Por su parte, en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10313-11-2018 se precisa que si el desembolso origina un rendimiento y duración mayor (mayor vida útil), este deberá reconocerse como activo, es decir, si el desembolso posterior relacionado con un activo fijo incrementa su rendimiento se activa (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02465-1-2014). En la misma línea, se define como una mejora de carácter permanente a aquella que logra dotar al activo principal de un rendimiento mayor al que se espera del mismo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07969-8-2014). Dicho esto, el nuevo valor será sujeto de depreciación, observando las tasas máximas permitidas por el artículo 22 del Reglamento de la LIR.

Asimismo, se entiende por costo computable al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, al valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con

las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente (artículo 20 de la LIR y artículo 11 del Reglamento).

Con respecto a la capitalización de costos posteriores, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de

acuerdo con las normas contables no son deducibles, según el artículo 44 de la LIR. En tal sentido, la suma invertida no será deducible de manera inmediata sino a través de la depreciación del periodo en función de la vida útil estimada para el activo fijo, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 38, 39 y 41 de la LIR y el artículo 22 del Reglamento.

Se debe tener en cuenta que el contribuyente (cliente en esta operación), en calidad de agente de retención, no podrá realizar la retención del 3 % en la medida que realice operaciones con terceros que tengan la calificación de agente de retención, agente de percepción o buen contribuyente, conforme al artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT.

En el ámbito del IGV, se debe cumplir con los requisitos sustanciales y formales indicados en operaciones anteriores.

La adquisición de mejoras al activo fijo trae consigo la obligación de consignar el costo de las mejoras en el Registro de Activos Fijos Formato 8.1 detalle de los activos fijos, actualizando el valor histórico y la depreciación de los activos iniciales.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
33	pp. 112-114
40	pp. 127-128
46	pp. 139-140
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas

- Artículos 20, 38, 39 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículos 11 y 22 del Reglamento
- Artículo 5 de la Resolución de Superintendencia n.º 037-2002/SUNAT
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10313-11-2018 y 07969-8-2014

Se debe recordar lo siguiente:

Las instalaciones fijas y permanentes, y los sistemas adheridos físicamente a la edificación y que no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, califican como costos posteriores y por tanto partes componentes de un edificio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 919-1-2019).

De manera inversa, la rebaja del costo por aplicación de NIIF tampoco es deducible:

La disminución del costo de un activo fijo por aplicación de las NIIF no amerita la deducción como gasto en la declaración jurada en el último ejercicio en el que el bien mueble registre depreciación para fines contables, salvo que el bien mueble sea dado de baja por desuso u obsolescencia, según el inciso i del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Informe n.º 149-2019-Sunat/7T0000).

Con respecto a la unidad de medida para el reconocimiento y la medición de un activo fijo, se tienen dos situaciones para aplicar los criterios de reconocimiento de una propiedad, planta y equipo:

Agregación: comprende el reconocimiento de partidas que individualmente son poco significativas y que no forman parte de un sistema o conjunto de una propiedad, planta y equipo, pudiendo, a opción del contribuyente, enviarse al gasto en la medida que no superen $\frac{1}{4}$ de la UIT vigente al momento de la adquisición, construcción o ingreso al patrimonio. Por ejemplo, las herramientas o troqueles.

Componetización: incluye la descomposición de una partida entre sus partes principales, las cuales tienen vidas útiles diferentes, lo cual da a lugar al reconocimiento de depreciaciones con tasas distintas, debiendo evaluarse los límites máximos del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Por ejemplo, el motor dentro de una unidad vehicular, como el caso revisado, equipos de cómputo que son parte de un sistema integrado de seguridad, o un disco duro por cuanto corresponde a un activo principal (equipo de cómputo), careciendo aisladamente por sí mismos de utilidad para el comprador.

Se debe tener en cuenta que la depreciación separada de cada parte del activo fijo (componetización) no aplica para fines tributarios. Si bien la NIC 16 - Propiedad, Planta y Equipo establece que la depreciación de los activos fijos se efectuará de forma separada para cada parte de un elemento del activo que tenga un costo significativo (componetización) con

relación al costo total del bien, el Tribunal Fiscal aclara que esta política no resulta aplicable para fines tributarios, toda vez la depreciación que regula el inciso f del artículo 37 y los artículos 38, 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere al bien o componente en su conjunto y no a sus partes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10100-9-2019).

6.1.12. Operación n.º 15: Contrato de alquiler por más de un año (arrendamiento operativo - activo por derecho de uso) y mejoras en bien arrendado.

Operación n.º 15

El 28 de diciembre el contribuyente EL ZAR SAC celebró un contrato de alquiler de un local comercial (punto de venta) en el Centro de Lima por un plazo de tres años (computados desde enero del año siguiente - año 1), pagando mensualmente S/ 60 000, el cual incluye servicios por mantenimiento de S/ 10 000 y seguro por S/ 5000. Por cada cuota se paga el IGV, según facturación mensual del arrendador. El bien se devuelve al término del contrato.

Concepto	Importe	Total año 1	Total contrato
Cuota alquiler	45 000.00	540 000.00	1 620 000.00
Mantenimiento	10 000.00	120 000.00	360 000.00
Seguro	5 000.00	60 000.00	180 000.00
	<u>60 000.00</u>	<u>720 000.00</u>	<u>2 160 000.00</u>

Valor del arrendamiento S/ 1 374 519

TNA (30/360) 11.00 %

Años 3

Resumen S/:

Valor activo 1 374 519.34

Suma de cuotas 1 620 000.00

Frecuencia de pago	Mensual
Interés equivalente	0.91667 %
N.º de pagos por año	12
N.º total de cuotas	36

Suma de interés	245 480.65
--------------------	------------

N.º Cuota	Interés	Amortización	Cuota	Saldo
0				1 374 519.34
1	12 599.76	32 400.24	45 000.00	1 342 119.10
2	12 302.76	32 697.24	45 000.00	1 309 421.86
3	12 003.03	32 996.97	45 000.00	1 276 424.89
4	11 700.56	33 299.44	45 000.00	1 243 125.45
5	11 395.32	33 604.68	45 000.00	1 209 520.77
6	11 087.27	33 912.73	45 000.00	1 175 608.05
7	10 776.41	34 223.59	45 000.00	1 141 384.45
8	10 462.69	34 537.31	45 000.00	1 106 847.14
9	10 146.10	34 853.90	45 000.00	1 071 993.24
10	9826.60	35 173.40	45 000.00	1 036 819.85
11	9504.18	35 495.82	45 000.00	1 001 324.03
12	9178.80	35 821.20	45 000.00	965 502.83
Subtotal año 1	130 983.49			
13	8850.44	36 149.56	45 000.00	929 353.28
14	8519.07	36 480.93	45 000.00	892 872.35

15	8184.66	36 815.34	45 000.00	856 057.01
16	7847.19	37 152.81	45 000.00	818 904.20
17	7506.62	37 493.38	45 000.00	781 410.82
18	7162.93	37 837.07	45 000.00	743 573.76
19	6816.09	38 183.91	45 000.00	705 389.85
20	6466.07	38 533.93	45 000.00	666 855.92
21	6112.85	38 887.15	45 000.00	627 968.77
22	5756.38	39 243.62	45 000.00	588 725.15
23	5396.65	39 603.35	45 000.00	549 121.80
24	5033.62	39 966.38	45 000.00	509 155.41
25	4667.26	40 332.74	45 000.00	468 822.67
26	4297.54	40 702.46	45 000.00	428 120.21
27	3924.44	41 075.56	45 000.00	387 044.65
28	3547.91	41 452.09	45 000.00	345 592.56
29	3167.93	41 832.07	45 000.00	303 760.49
30	2784.47	42 215.53	45 000.00	261 544.96
31	2397.50	42 602.50	45 000.00	218 942.46
32	2006.97	42 993.03	45 000.00	175 949.43
33	1612.87	43 387.13	45 000.00	132 562.30
34	1215.15	43 784.85	45 000.00	88 777.45
35	813.79	44 186.21	45 000.00	44 591.25
36	408.75	44 591.25	45 000.00	0.00

	245 480.65	374 519.34	1 620 000.00	
--	------------	------------	--------------	--

En el año 2 (5 de enero), con el fin de optimizar la capacidad instalada del local, se acordó con el arrendador la realización de mejoras no reembolsables, como la instalación de 20 puntos de red categoría "A" a todo costo por el importe de S/ 10 000 más IGV, quedando puesta en uso a partir del 1 de febrero.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
32	ACTIVOS POR DERECHO DE USO	1 374 519.34	
322	Propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3223	Edificaciones		
37	ACTIVO DIFERIDO	245 480.65	
373	Intereses diferidos		
3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros		

18	SERVICIOS Y OTROS CONTRATADOS POR ANTICIPADO	540 000.00	
182	Seguros	180 000.00	
185	Mantenimiento de activos inmovilizados	360 000.00	
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		2 160 000.00
469	Otras cuentas por pagar diversas		
28/1/X0 Por el alquiler de local adquirido, anotada bajo arrendamiento operativo, más los gastos de mantenimiento y seguro diferidos, según contrato a 3 años			
----- 2 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	720 000.00	
469	Otras cuentas por pagar diversas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	129 600.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		849 600.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		

1041 Cuentas operativas corrientes			
31/12/X1 Por el pago de los 12 alquileres del año 1, y los gastos adicionales gravados con IGV (incluido la detracción)			
----- 3 -----		Debe	Haber
67	GASTOS FINANCIEROS	130 983.49	
671	Gastos en operaciones de endeudamiento y otros		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	120 000.00	
634	Mantenimiento y reparaciones		
65	OTROS GASTOS DE GESTION	60 000.00	
651	Seguros		180 000.00
18	SERVICIOS Y OTROS CONTRATADOS POR ANTICIPADO		
182	Seguros	60 000.00	
185	Mantenimiento de activos inmovilizados	120 000.00	
37	ACTIVO DIFERIDO		130 983.49
373	Intereses diferidos		
3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros		
31/12/X1 Por el devengo de los intereses y gastos de mantenimiento y seguro en el año 1			
----- 4 -----		Debe	Haber

95	GASTOS DE VENTAS	180 000.00	
951	Gastos de ventas		
97	GASTOS FINANCIEROS	130 983.49	
971	Gastos financieros		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		310 983.49
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/12/X1 Por el destino del gasto financiero, mantenimiento y seguro en el año 1			
----- 5 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	10 000.00	
339	Obras en curso		
3392	Edificaciones en curso		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1800.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		11 800.00
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		
469	Otras cuentas por pagar diversas		
5/1/X2 Por el desembolso incurrido por la instalación de punto de red			

----- 6 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	10 000.00	
332	Edificaciones		
3325	Mejoras en locales arrendados		
33251	Costo		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		10 000.00
339	Obras en curso		
3392	Edificaciones en curso		
1/2/X2 Por la terminación de las mejoras efectuadas en el bien arrendado			

c. Explicación

El contribuyente realiza la adquisición de un local comercial para fines de venta, bajo la modalidad de arrendamiento operativo con un plazo, según contrato de 3 años. Asimismo, se acordó la prestación de servicios como mantenimiento y seguro del local comercial. Por lo tanto, el ciclo de pago comprenderá el pago mensual de tres conceptos: cuota de alquiler, mantenimiento y seguro (más IGV).

En el asiento n.º 1 se muestra la contabilización del local arrendado y los servicios accesorios, reconociéndose mediante la cuenta 32 (arrendamiento operativo) en la medida que el contrato transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación (párrafo 9 de la NIIF 16 Arrendamientos), la cuenta 37 (los pagos por arrendamiento se descuentan usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, según el párrafo 26 de la NIIF 16), la cuenta 18 (seguro y mantenimiento diferido), y contra la cuenta 469 por el pasivo al propietario del local (no se utiliza el código 465 en la medida que únicamente contiene la figura de arrendamiento financiero).

Con respecto al reconocimiento del alquiler del local comercial como un activo, el Informe n.º 054-2021-Sunat/7T0000 precisa que en la determinación del ITAN se debe incluir los activos por derecho de uso derivados de los bienes recibidos en arrendamiento operativo.

Como es costumbre en este tipo de operaciones, se efectuarán pagos mensuales que incluyen los tres conceptos descritos. De acuerdo con el artículo 18 y 19 de la LIGV, se podrá ejercer el crédito fiscal consignado en las facturas que emita el propietario en la medida que se cumpla con los requisitos formales y sustanciales en cada mes del contrato.

Para efectos del impuesto a la renta, los desembolsos en bienes adquiridos vía arrendamiento operativo serán trasladados a Estado de Resultados vía depreciación. En cuanto a los servicios accesorios, estos serán considerados como gasto en la medida que vayan devengando (artículo 57 de la LIR), según el asiento n.º 3 y 4, y cumplan con principios de causalidad, razonabilidad y otros, así como condiciones que limiten la deducción del gasto (artículos 37 y 44 de la LIR). Con respecto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo que son necesarios para que opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al activo, constituyen desembolsos que deben ser reconocidos como gastos del periodo en el que se llevan a cabo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02977-5-2018).

De acuerdo con el artículo 20 de la LIR, los servicios accesorios no forman parte del costo de adquisición al no ser indispensables para su ubicación y condiciones para operar y mantener la fuente productora de renta (si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01448-10-2022). Del mismo modo, señala que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable. Con respecto a las mejoras, el mismo artículo precisa que sí formarán parte del costo del activo por derecho de uso los costos posteriores incorporados al activo, motivo por el cual el asiento n.º 5 muestra que el servicio de instalación de red se activa al contabilizarlo en la cuenta 33 (la misma idea es recogida por el párrafo 7 de la NIC 16 al considerar como activo dicha mejora en la medida que contribuye a una optimización del uso del local comercial, así como el artículo 41 de la LIR al establecer que los costos incurridos con respecto a un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo). Por ende, se consideran parte del activo fijo los desembolsos para poner en funcionamiento el local en el que se desarrollará el negocio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06516-10-2016). Debido al tiempo de ejecución del servicio, se utiliza provisionalmente la subcuenta 339, debiendo reclasificarse a la cuenta que le corresponde (código 333-asiento n.º 6)

Cabe recordar que constituyen renta de primera categoría el valor de las mejoras introducidas en el bien por el arrendatario en tanto constituya un beneficio para el propietario y en la parte que este no se encuentre obligado a reembolsar. Además, las mejoras se computarán como renta gravable del propietario en el ejercicio en el que se devuelva el bien (núm. 3 del inc. a del art. 13 del Reglamento de la Ley del IR y Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11182-5-2016). En el presente caso, representa renta de tercera categoría para el propietario al ser una persona jurídica que emite factura mensual. Asimismo, la mejora sobre un bien alquilado es una mejora de activo fijo en tanto se demuestre que el arrendador no tiene el deber de reembolsar (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07769-4-2012). En el presente caso, la mejora tiene un valor de S/ 10 000(asientos 5 y 6).

Con respecto a la acreditación de las mejoras, el registro de activos fijos y el movimiento de la cuenta 33 y la cuenta 39 no sustentan las mejoras realizadas. En su lugar, se debió presentar los comprobantes de pago que sustentan las adquisiciones relacionadas con las mejoras, el registro de compras en el que se encuentran anotados los comprobantes, las guías de remisión

que acrediten el traslado de las referidas adquisiciones, proformas, cotizaciones, o algún otro documento que sustente la realización de dichas mejoras (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00383-10-2017 y 08928-1-2015), así como con el contrato de arrendamiento con firmas legalizadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 20235-5-2011). Del mismo modo, el costo inicial y las mejoras se anotarán en el Registro de Activos Fijos Formato 8.1 detalle de los activos fijos. La falta de anotación de un vehículo en el Registro de Activos Fijos configura un supuesto para que la SUNAT determine la obligación tributaria sobre base presunta, configurándose el supuesto del numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03835-10-2018).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
32	pp. 110-111
37	pp. 121-122
18	pp. 80-81
46	pp. 139-140
40	pp. 127-128
10	pp. 64-65
63	pp. 167-168
65	pp. 171-172
95	p. 206
97	p. 206
79	p. 195
33	pp. 112-114

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 20, 37, 41, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y núm. 3 del inc. a del art. 13 del Reglamento
- Informe n.º 054-2021-Sunat/7T0000

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01448-10-2022, 02073-5-2020, 06280-5-2018, 02977-5-2018, 03835-10-2018, 01077-1-2017, 00383-10-2017, 11182-5-2016, 09236-10-2016, 06516-10-2016, 08928-1-2015, 07769-4-2012 y 20235-5-2011

En caso de que el contribuyente EL ZAR SAC no realice actividad empresarial, se tendría el siguiente tratamiento:

A diferencia del impuesto a la renta, sí podrían ser deducibles para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría el IGV no utilizado como crédito fiscal (artículo 69 de la LIGV), entre otros (impuesto predial, vehicular o ITAN), en la medida que estén vinculados a la generación de renta gravada y al principio de causalidad recogido en el literal b del artículo 37, que determina que son deducibles los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas. Con respecto al impuesto a la renta determinado, no podrá deducirse como gasto ya que no resultaría razonable que el impuesto calculado se considere como un gasto deducible a la vez.

6.1.13. Depreciación de activos fijos

Operación n.º 16: Depreciación de un activo adquirido mediante Leasing

Operación n.º 16

Teniendo en cuenta la transacción de la operación 12, se procederá a reconocer la depreciación del activo fijo haciendo uso del derecho de la depreciación acelerada que contempla el numeral 3 del artículo 18 del Decreto Legislativo n.º 299.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	6666.67	
682	Depreciación de activos por derecho de uso - arrendamiento financiero		
6822	Propiedad, planta y equipo		
68222	Maquinarias y equipos de explotación		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		6666.67
393	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3933	Maquinarias y equipos de explotación		

31/12 Por la depreciación mensual calculada en función de la duración del contrato (320 000*25 %/12meses). La duración de 4 años equivale a una tasa anual del 25 % (100 %/4 años)

----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	6666.67	
903	Costos indirectos de fabricación		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		6666.67
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		

31/12 Por el destino de la depreciación del mes de la maquinaria destinada a obras

----- 3 -----		Debe	Haber
59	RESULTADOS ACUMULADOS	280.00	
591	Utilidades no distribuidas		
5911	Utilidades acumuladas		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		280.00
393	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3933	Maquinarias y equipos de explotación		

31/12 Por la corrección de la depreciación no efectuada en los 4 años de contrato: 700x10 % (tasa tributaria máxima) *4 años

c. Explicación

Una vez puesto en funcionamiento, se deberá reconocer la depreciación mensual, conforme el inciso f del artículo 37 y el artículo 38 de la LIR, la cual se calculará con base en el costo computable (artículos 20 y 40 de la LIR), siendo en este caso la categoría de costo de adquisición (S/ 320 000).

Con respecto a su deducción, también se debe tener en cuenta que la depreciación será aceptada tributariamente cuando se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda los porcentajes máximos por cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente (artículo 22 del Reglamento de la LIR). O de corresponder, no debe exceder las tasas máximas según contrato, conforme al artículo 18 del Decreto Legislativo n.º 299 (teniendo como plazo mínimo de depreciación tres años).

En relación con el término 'por cada unidad del activo fijo', se debe tener presente que los activos fijos con valor unitario menor a 1/4 de la UIT adquiridos vía arrendamiento financiero no pueden deducirse como gasto en un solo ejercicio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04884-3-2020).

La adquisición de activos fijos mediante arrendamiento financiero es beneficiosa para el contribuyente en la medida que la depreciación es acelerada en los primeros años de duración del contrato. No obstante, finalizado dicho plazo, tendrían que reparar el gasto por depreciación contable que se generaría posteriormente mediante una adición vía declaración jurada de la depreciación contable (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03494-1-2020).

Debido a que el activo fue adquirido para generar rentas gravadas, se debe reconocer su contabilización de destino, utilizándose la cuenta 90 para reconocer el importe de la depreciación al formar parte del costo de producción o construcción del contribuyente (artículo 20 de la LIR), debiendo iniciar la depreciación de los activos fijos adquiridos mediante arrendamiento a partir del mes en que los bienes se utilicen en la generación de rentas gravadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08278-9-2018).

Con respecto al importe de la opción de compra, como ya se había mencionado, dicho importe forma parte del activo fijo, por lo tanto, el monto de S/ 700 se debe distribuir a modo de depreciación, procediéndose a su regularización, en concordancia con la NIC 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Para tal efecto, se utiliza la misma dinámica contable de la cuenta 68 a la cuenta 39, pero en esta ocasión la cuenta 68 es reemplazada por la cuenta 59 al tener la contabilidad de años anteriores en estado de cerrada. No se debe olvidar que todo contribuyente debe llevar sus libros contables sin atraso y, por ende, cerrar cada año, conforme lo establecen la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y modificatorias.

La depreciación calculada se anotará en el Registro de Activos Fijos Formato 7.4: Detalle de los activos fijos bajo la modalidad de arrendamiento financiero al 31.12. En el registro de activos fijos se debe consignar la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del

Impuesto a la Renta (Informe n.º 006-2014-Sunat/4B0000). La anotación de la depreciación solo en el Registro de Activos Fijos no conlleva el cumplimiento de la contabilización, dado que esta debió anotarse en el Libro Diario y Libro Mayor, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10110-11-2018)

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
39	pp. 124-125
59	p. 159
90	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículo 18 del Decreto Legislativo n.º 299 que regula el arrendamiento financiero
- Artículos 20, 37, 38 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 22 del Reglamento
- Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y modificatorias
- Informe n.º 006-2014-Sunat/4B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 08877-2-2019, 10110-11-2018, 10884-2-2014, 07629-3-2014, 08278-9-2018, 04884-3-2020 y 03494-1-2020

En caso de adquisiciones a título gratuito, se debe recordar lo siguiente:

Se reconocerá la depreciación de los bienes del activo fijo, siempre y cuando los mismos sean usados en la actividad generadora de rentas gravadas, sin importar si dichos bienes ingresaron al patrimonio a título gratuito u oneroso (Informe n.º 088-2011-SUNAT/2B0000). Asimismo, la depreciación de los bienes recibidos en donación resulta procedente, entre otros aspectos, sin que la LIR haya distinguido si tales bienes ingresaron al patrimonio a título gratuito u oneroso (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 019076-10-2011).

Si bien la NIC 2 establece que la depreciación de la maquinaria utilizada en el proceso productivo forma parte del costo de producción, ¿aplica lo mismo para la depreciación de activos por derecho de uso?

El párrafo 12 de la NIC 2 indica las pautas acerca de los desembolsos que forman parte del costo de transformación. En aquel se especifica que la depreciación proveniente de la explotación de los activos por derecho de uso que se haya utilizado para la fabricación de inventarios deberá considerarse como componente del costo de fabricación de estos.

Excepcionalmente, el artículo 23 del Reglamento de la LIR establece lo siguiente:

La inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere el $\frac{1}{4}$ de la UIT, a opción del contribuyente podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectuó la adquisición, salvo dichos bienes formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento (por ejemplo, la compra de asientos para un vehículo). Siendo así, ya no se reconocerá depreciación alguna al enviarse a resultados el costo del activo fijo.

Para la deducción de dichos bienes, no se requiere un registro contable ni mucho menos se requiere efectuar algún tipo de comunicación formal a la Administración Tributaria (Informe n.º 029-2018-SUNAT/7T0000).

La misma idea es recogida por la Directiva n.º 002-2016-EF/51 que regula la metodología para el reconocimiento, medición y registro de los bienes de propiedades, planta y equipo de las entidades del sector público, habiéndose establecido a partir de enero de 2016 que el reconocimiento de un activo fijo se efectuara siempre que el valor sea mayor a $\frac{1}{4}$ de la UIT vigente.

6.1.14. Operación n.º 17: Inicio de depreciación tributaria y contable de vehículos y equipos de oficina

Operación n.º
17

Teniendo en cuenta la transacción de la operación 13, se procederá a reconocer la depreciación de las unidades vehiculares y los equipos de oficina. Para tal efecto, el contribuyente utiliza las tasas máximas de depreciación del artículo 22 del Reglamento de la LIR. Los activos son utilizados desde el 1 de mayo.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	4291.67	
682	Depreciación de activos por derecho de uso - arrendamiento financiero		
6822	Propiedad, planta y equipo		
68223	Unidades de transporte		
682231	Costo* 4 000.00		
68225	Equipos diversos		
682251	Costo** 291.67		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		4291.67

393	Depreciación acumulada propiedad, planta y equipo - Arrendamiento financiero		
3933	Maquinarias y equipos de explotación		
31/5 Por la depreciación del mes ($*240000*20\%/12$) ($**14000*25\%/12$)			
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	4 000.00	
903	Costos indirectos de fabricación		
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	291.67	
	941 Gastos de administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		4291.67
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/5 Por el destino de la depreciación del mes de los vehículos a personal operativo (cuenta 90 producción) y de los equipos de oficina a persona administrativo (cuenta 94 Gastos Administrativos)			

c. Explicación

De acuerdo con el párrafo 55 de la NIC 16, la depreciación de un activo iniciará cuando esté disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para poder operar en la forma prevista por el contribuyente (debiendo comenzar la depreciación el 30 de abril). Tributariamente, la depreciación se computará a partir del mes en que los bienes son utilizados en la generación de rentas gravadas, es decir, 1 de julio (inciso c del artículo 22 del Reglamento de la LIR).

Una vez puestos los activos fijos en funcionamiento, se deberá reconocer la depreciación mensual, de acuerdo con el inciso f del artículo 37 y el artículo 38 de la LIR, la cual se calculará con base en el costo computable (artículos 20 y 41 de la LIR), siendo en este caso la categoría

de costo de adquisición, debidamente acreditado con el comprobante de pago de compra, que permita visualizar la fecha de adquisición y el valor (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09251-2-2016), de tal manera que el contribuyente demuestre la propiedad del activo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02173-10-2016). Con respecto al cálculo de la depreciación, se utilizará las tasas máximas del artículo 22 del Reglamento de la LIR, pudiendo el contribuyente utilizar tasas menores a las establecidas en la mencionada ley. En caso de que el contribuyente determine la depreciación utilizando tasas superiores a las máximas, se tendrá que efectuar ajustes a la determinación anual del impuesto a la renta (ver Capítulo 7 del Impuesto a la Renta Diferido, Posiciones Fiscales Inciertas y Provisiones). Con respecto a la tasa a aplicar, el contribuyente puede rectificar la tasa de depreciación de los activos fijos en un ejercicio en curso, mas no de un ejercicio cerrado (Informe n.º 066-2006-Sunat/2B0000). Por último, la depreciación debe encontrarse debidamente contabilizada en los libros y registros contables (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07509-3-2020), según lo establece el artículo 22 del Reglamento de la LIR.

Con respecto al requisito de anotación para la deducción tributaria, la contabilización del inicio de la depreciación tributaria solo en el Registro de Activos Fijos no conlleva el cumplimiento de la contabilización, en la medida que se encuentre anotada en el Libro Diario y Libro Mayor (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10110-11-2018). Específicamente, el registro de activos fijos y el movimiento de la cuenta 33 y la cuenta 39 no sustentan las mejoras realizadas, debiendo verificarse los movimientos de la cuenta 68 (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00383-10-2017). En caso de anotarse por error en otra cuenta, por ejemplo, el Código 898, el requisito de contabilización se verificará revisando también la cuenta 39, en la que se lleva el control de la depreciación, tanto de ejercicios anteriores como el presente (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 04277-1-2015 y 04937-9-2018).

El gasto de depreciación es deducible también si al momento de la compra del activo se canceló utilizando algún medio de pago, según las normas de bancarización (artículo 8 de la Ley n.º 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía).

Debido a que el activo fue adquirido para generar rentas gravadas, se debe reconocer su contabilización de destino (Informe n.º 036-2020-Sunat/7T0000) utilizándose la cuenta 90 para reconocer el importe de la depreciación al formar parte del costo de producción o construcción del contribuyente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06784-7-2002), y la cuenta 95 al formar parte del gasto administrativo deducible para efectos del impuesto a la renta (artículos 20 y 37 de la LIR).

A efectos tributarios, en caso de periodos de inactividad originados por razones propias de la actividad o en circunstancias que surgen a raíz de su desarrollo o mantenimiento, la depreciación de los activos fijos no se suspenderá, procediendo a computar el 100 % de la depreciación del ejercicio sobre los bienes del activo fijo, aun cuando a lo largo de él hayan existido periodos de inactividad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06811-11-2019).

Por último, en caso de que la depreciación de un activo fijo cuya existencia y propiedad no fuera acreditada por el contribuyente, ameritará el pago de la tasa adicional del 5 % (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01425-10-2015) que se refiere en el inciso g del artículo 24-A y el artículo 55 de la LIR de la LIR.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
39	pp. 124-125
59	p. 159
90	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 20, 24-A, 37, 38, 41 y 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 22 del Reglamento
- Informes n.º 036-2020-Sunat/7T0000 y 066-2006-Sunat/2B0000
- Artículo 8 de la Ley n.º 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 06784-7-2002, 07509-3-2020, 09251-2-2016, 02173-10-2016, 10110-11-2018, 00383-10-2017, 04277-1-2015, 04937-9-2018, 06811-11-2019 y 01425-10-2015

¿Hay alguna contingencia tributaria si se hubiera adquirido vehículos para uso administrativo, directivo o de representación (no operativo)?

Como regla general, son deducibles en su integridad los gastos de vehículos automotores que resulten indispensables y se utilicen de manera permanente en las actividades propias del giro del negocio del contribuyente.

De acuerdo con el inciso w del artículo 37 de la LIR y el inciso r del artículo 21 del Reglamento de la LIR, los gastos de vehículos (vale decir, depreciación, mantenimiento, cochera, peaje, seguro, estacionamiento y similares) asignados a actividades de dirección, representación y administración están sujetos a límite en función de tres ítems: ingresos netos anuales obtenidos, costo de adquisición y conformación de activos. El desarrollo de la deducción de este gasto será desarrollado en el capítulo 7.

En caso de adquisición de activos cuyos importes sean de poco valor significativo, se debe tener en cuenta lo siguiente:

La inversión en bienes de uso cuyo costo unitario no exceda el ¼ de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe su adquisición, conforme lo establece el artículo 23 del Reglamento de la LIR. En ese caso, y suponiendo la compra de un teléfono móvil cuyo precio asciende a S/ 1180, se utilizará la siguiente dinámica contable:

----- x -----

65 Otros gastos de gestión	1000	
40 Tributos	180	
42 Cuentas por pagar comerciales		1180

Por la adquisición de los bienes de uso

9X Costo de producción / gasto	1 000	
79 Cargas imputables a costo y gasto		1 000

Por el destino de los bienes adquiridos

Lo mencionado en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los mencionados bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08468-4-2019). Por ejemplo, la adquisición de termostato digital programable de fase única para un sistema de aire acondicionado, los cuales son considerados parte del activo fijo.

Con respecto a las tasas de depreciación, es necesario tener en cuenta una aclaración:

Las impresoras no se deprecian con la tasa para equipos de cómputo del 25 % anual máximo, toda vez que el concepto un 'equipo procesador de datos' es aquel aparato o dispositivo que recolecta datos, los evalúa y ordena con el propósito de obtener información de utilidad, para, posteriormente, proporcionar un resultado específico, definición que no calza con la de una impresora, al que le resulta de aplicación la tasa de depreciación del 10 % (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02912-5-2020).

Por lo general, un contribuyente utiliza un elemento de Propiedad, Planta y Equipo. Sin embargo:

En caso de usarse parcialmente un activo fijo se procederá a reconocer la depreciación en la proporción correspondiente. Un ejemplo de utilización parcial de un activo fijo puede ser el uso de parte de un edificio. Contablemente, se utilizará los asientos contables de la presente operación (Informe n.º 036-2020-Sunat/7T0000).

6.1.15. Operación n.º 18: Depreciación de maquinaria con mejora

Operación n.º 18

Con base en la operación de la operación 14, se procederá a reconocer la depreciación respectiva del nuevo activo a partir de la mejora introducida que aumenta la vida útil.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	1666.67	
684	Depreciación de propiedad, planta y equipo		
6841	Depreciación de propiedad, planta y equipo - Costo		

	68412	Maquinarias y equipos de explotación		
39		DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		1666.67
	395	Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo		
	3952	Depreciación acumulada - costo		
	39524	Maquinarias y equipos de explotación		
31/1/22 Por la depreciación del mes de la maquinaria principal con su mejora incorporada (60 000*33.33 %/12)				
----- 2 -----			Debe	Haber
90		COSTO DE PRODUCCIÓN	1666.67	
	903	Costos indirectos de fabricación		
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		1666.67
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/1 Por el destino de la depreciación				

c. Explicación

Después de efectuarse la compra de la mejora de la maquinaria (ejercicio 14), esta es puesta en funcionamiento para la generación de rentas gravadas. Si bien el costo del activo no es deducible para efectos del impuesto a la renta (artículo 44 de la LIR), será deducible en la medida que se efectúe el cargo de la depreciación a resultados (Estado de Resultados), utilizando la cuenta 68 para reconocer el gasto en resultados, y su destino como costo indirecto de fabricación al ser parte del proceso productivo.

Bajo normas contables (NIC 16), para efectuar la medición de la depreciación, se deberá considerar el nuevo valor del activo (importe de S/ 60 000), el cual se distribuirá a lo largo de su vida útil (3 años), obteniendo una depreciación anual de S/ 20 000. Por lo tanto, se procederá a efectuar el reconocimiento mensual con un importe S/ 20 000/12meses: S/ 1666.67

Tributariamente, teniendo en cuenta la forma de cálculo de la depreciación (artículo 41 de la LIR) y las tasas máximas del artículo 22 del Reglamento, la depreciación se efectuará sobre el costo computable actualizado que incluye las mejoras introducidas al activo (artículo 20 de la LIR) de S/ 110 000 (costo inicial de S/ 100 000 más costo posterior S/ 10 000), distribuyéndose a lo largo de los 10 años computados desde el ejercicio 2020, obteniendo así una depreciación anual en el ejercicio 2023 de S/ 110 000*10 %: S/ 11 000.

Año	Costo inicial	Costo posterior	Depreciación contable*	Depreciación tributaria máxima	Diferencia temporal
2020	100 000.00		25 000.00	10 000.00	15 000.00
2021	100 000.00		25 000.00	10 000.00	15 000.00
2022	100 000.00	10 000.00	20 000.00	11 000.00	9 000.00
2023	100 000.00		20 000.00	11 000.00	9 000.00
2024	100 000.00		20 000.00	11 000.00	9 000.00
2025	100 000.00			11 000.00	-11 000.00
2026	100 000.00			11 000.00	-11 000.00
2027	100 000.00			11 000.00	-11 000.00
2028	100 000.00			11 000.00	-11 000.00
2029	100 000.00			11 000.00	-11 000.00
				2 000.00	-2 000.00
Totales			110 000.00	110 000.00	0.00

En cuanto a la depreciación, esta corre desde el mes en que los bienes quedan afectos con la generación de la renta gravada (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05120-4-2020). Para el presente caso, después del costo posterior (mejora), corre a partir de enero de 2023. Dicho desembolso de mejora y la mayor depreciación posterior serán anotados en el Registro de Activos Fijos formato 7.1.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
39	pp. 124-125
90	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 20, 41 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 22 del Reglamento
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05120-4-2020

6.1.16. Operación n.º 19: Depreciación de contrato de alquiler por más de un año (arrendamiento operativo - activo por derecho de uso) y sus mejoras

Operación n.º 19

Teniendo en cuenta los detalles de la transacción de la operación 15, se procederá a reconocer la depreciación del activo fijo alquilado, así como las mejoras respectivas.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	458 173.11	
683	Depreciación de activos por derecho de uso - arrendamiento operativo		
6831	Depreciación de activos por derecho de uso - arrendamiento operativo		
68311	Edificaciones		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		458 173.11
394	Depreciación acumulada - Arrendamiento operativo		

3941	Activos por derecho de uso - arrendamiento operativo		
39412	Edificaciones		
31/12/X1 Por la depreciación anual del activo alquilado por un periodo de 3 años (1 374 519.34*33 %).			
----- 2 -----		Debe	Haber
95	GASTOS DE VENTAS	458 173.11	
951	Gastos de ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		458 173.11
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/12/X1 Por el destino de la depreciación			
----- 3 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	5000.00	
684	Depreciación de propiedad, planta y equipo		
6841	Depreciación de propiedad, planta y equipo - costo		
68411	Edificaciones		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		5000.00
395	Depreciación acumulada de		

	propiedad, planta y equipo		
3952	Depreciación acumulada - costo		
39523	Mejoras en locales arrendados		
31/12/X2 Por la depreciación anual de la mejora en el activo alquilado (10 000*50 %)			
----- 4 -----		Debe	Haber
95	GASTOS DE VENTAS	5000.00	
	951 Gastos de Ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		5000.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/12/X2 Por el destino de la depreciación			

c. Explicación

De acuerdo con el párrafo 32 de la NIIF 16, el arrendatario depreciará el activo por derecho de uso desde la fecha de comienzo hasta el final de la vida útil del activo cuyo derecho de uso tiene o hasta el final del plazo del arrendamiento, lo que tenga lugar primero. Siendo así, la vida útil del activo es de 3 años o su equivalente a 33.33 %, porcentaje que se aplica para el reconocimiento de la depreciación mensual (ver asiento n.º 1 y 2).

Con respecto a las mejoras, el inciso h del artículo 22 del Reglamento de la LIR (norma sobre depreciación de mejoras en locales alquilados - Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07769-4-2012) establece que las mejoras introducidas por el arrendatario de un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje que le corresponde a los bienes que representan mejoras. En otras palabras, la empresa arrendataria debe activar y depreciar el valor de las mejoras introducidas en un inmueble objeto de arrendamiento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11182-5-2016). Por tanto, serán depreciados de acuerdo con la tabla de porcentajes del inciso b del mencionado artículo, o si al devolver el bien por término de contrato aún existiera un saldo por depreciar, el íntegro del mencionado saldo se deducirá en el ejercicio en que ocurra la

devolución. De acuerdo con el inciso h del artículo 22 del Reglamento de la LIR, los costos posteriores introducidos por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciados por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen los costos posteriores, de acuerdo con el inciso a y con la Tabla a que se refiere el inciso b del presente artículo. En tal sentido, a efectos del presente caso, el plazo de depreciación de la mejora será de dos años (o su equivalente al 50 % anual) que corresponde desde el año 2 hasta el término del año 3.

Con respecto a la depreciación de los costos posteriores, el Informe n.º 048-2021-SUNAT/7T0000 precisa que los costos posteriores que integran el costo computable de bienes enajenados son aquellos que califiquen como tales según las normas contables y que en caso dichos bienes sean activos depreciables, para efecto del cálculo de la depreciación, se les considerara como costos posteriores si son costos incurridos con respecto a un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas.

Con respecto al requisito de anotación para la deducción tributaria establecida en el artículo 22 del Reglamento de la LIR, la contabilización de la depreciación solo en el Registro de Activos Fijos no conlleva el cumplimiento de la contabilización, en la medida que sí se encuentre anotada en el Libro Diario y Libro Mayor (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10110-11-2018), y toda vez que el registro de activos fijos es un registro de carácter tributario, mas no contable (Informe n.º 025-2014-SUNAT/4B0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
39	pp. 124-125
95	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

- Informe n.º 025-2014-SUNAT/4B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 11182-5-2016 y 07769-4-2012

6.1.17. Adquisición de Intangibles

Operación n.º 20: Compra de patente con duración limitada

Operación n.º 20

El 1 de julio la empresa COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. ha realizado la adquisición de un derecho de uso de la patente "Sombrero aéreo" por el monto de la adquisición es S/ 450 000 más IGV, según factura E001-52. El periodo de uso de la patente será 5 años. Se realiza el pago inmediato del 100 % mediante transferencia interbancaria.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
34	INTANGIBLES	450 000.00	
	342 Patentes y propiedad industrial		
	3421 Patentes		

	34211 Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	81 000.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		531 000.00
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4655 Intangibles		
1/7 Por la adquisición de la patente "sombrero aéreo"			
----- 2 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	531 000.00	
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4655 Intangibles		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		531 000.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		

c. Explicación

En principio, se debe analizar si la adquisición está comprendida en el alcance de la NIC 38 Intangibles, norma que indica que será considerado como activo intangible si: a) tiene una duración mayor de un año, b) genera beneficios económicos futuros a favor del contribuyente y c) pueda medir su costo de manera confiable (al respecto, ver los requisitos señalados en el Informe 000031-2022-Sunat/7T0000). Tras cumplirse lo indicado, se procede a contabilizar usando la cuenta 34. Dicho esto, el contribuyente valorará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida, de ser finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil (en este caso 5 años).

En cuanto al aspecto tributario, se debe precisar que la compra de una patente se encuentra gravada con el IGV, toda vez que el inciso a del artículo 1 de la Ley del IGV prescribe que el impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, dentro de los cuales se encuentra los derechos referentes a los bienes corporales, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, conforme lo establece el inciso b del artículo 3 de la Ley del IGV. Por lo tanto, al activarse la fase de adquisición, el contribuyente podrá ejercer el derecho al crédito fiscal consignado en la factura E001-52 en la medida que cumpla con lo establecido en los artículos 18 y 19 de la mencionada ley. Del mismo modo, podrá ejercer el crédito fiscal en el mes de anotación en el Registro de Compras.

Por su parte, debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que este se haya adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente del momento en el que se efectúe el pago, según artículo 25 del Reglamento de la LIR (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10942-3-2016). Siendo así, no procede la amortización de un activo intangible de duración limitada adquirido a título gratuito (Informe n.º 88-2011-SUNAT/2B0000). En efecto, tendrá que activarse el ciclo de pago al momento de la adquisición del intangible o meses después, según contrato.

En relación con la adquisición, se tendrá en cuenta las categorías del costo computable del artículo 20 de la LIR, toda vez que la adquisición de un activo intangible puede tener desembolsos vinculados como asesoría; o en caso de la creación propia de un intangible por parte de la empresa, se deben reconocer todos los desembolsos efectuados en la inversión (categoría de costo de producción).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
34	pp. 115-116

40	pp. 127-128
46	pp. 139-140
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 25 del Reglamento de la LIR
- Informes n.º 000031-2022-Sunat/7T0000 y 88-2011-SUNAT/2B0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02093-4-2020

6.1.18. Amortización de Intangibles

Operación n.º 21: Amortización de patente con duración limitada

Operación n.º 21

La empresa COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. desea reconocer la amortización de la patente adquirida en la Operación n.º 20, teniendo una vida útil de 5 años y habiendo elegido la segunda opción de amortizar en 10 años tributariamente.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR

X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	7500.00	
686	Amortización de intangibles		
6861	Amortización de intangibles - Costo		
68612	Patentes y propiedad industrial		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		7500.00
396	Amortización acumulada		
3961	Intangibles - Costo		
39612	Patentes y propiedad industrial		
31/7 Por el registro de la amortización mensual calculada en función a la vida útil de 5 años (450 000*20%/12)			
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	7500.00	
901	Materia prima		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		7500.00

791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos

31/7 Por el destino de la amortización de la patente utilizado para el giro del negocio

c. Explicación

Para efectos del impuesto a la renta, de acuerdo con el artículo 44 de la LIR, el contribuyente solo podrá deducir la amortización de un activo intangible finito, teniendo la opción el contribuyente de a) considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio, o b) amortizarlo proporcionalmente en el plazo de 10 años. En efecto, la deducción en un solo ejercicio del precio pagado por un activo intangible no se considera una amortización, según lo establece el Informe n.º 094-2021-Sunat/7T0000. De optar por esta opción, el gasto será deducible en el ejercicio en que se utiliza para generar rentas gravadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00088-1-2021).

De optar por la segunda opción de amortización en diez años, se tendrá que efectuar el ajuste de adición en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la renta. En el presente caso, contablemente se amortiza por cinco años, pero tributariamente en diez años; si el contribuyente quiere variar el plazo de amortización tendrá que contar con la previa autorización de la SUNAT, conforme al inciso d del artículo 21 del Reglamento de la LIR, no pudiendo modificarse con una declaración jurada rectificatoria (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06169-1-2016).

Tributariamente, la amortización de activos intangibles no se realiza en función de su vida útil, tratamiento que cabe en el campo contable (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03041-2-2018). Producto de ello, el contribuyente anota en sus libros contables el importe mensual de 7500, cuando puede deducir el importe de $S/ 450\,000 \times 10\% / 12 = 3750$, debiendo efectuar el ajuste (adición) en la DD. JJ. del impuesto a la renta por el importe de $S/ 7500 - 3750 = 3750$, teniendo como asiento contable el cargo a la cuenta 37 activo diferido contra la cuenta 88 Impuesto a la Renta – diferido por el importe del $29.5\% \times 3750 = 1106.25$.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
39	pp. 124-125

90	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 1 y 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 094-2021-Sunat/7T0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00088-1-2021, 05120-4-2020, 03760-9-2019, 03041-2-2018, 10942-3-2016 y 06169-1-2016

6.1.19. Contratación de servicios prestados en el país

Operación n.º 22: Contratación de servicio de transporte de personal

Operación n.º 22

Con fecha 27 de agosto, la empresa DANOS S.A. suscribe un contrato por un año con la empresa TRANSPORTES NANDELA S.R.L para el traslado de los ingenieros a las obras que tienen en ejecución con el Gobierno regional de Lima. Según contrato, la prestación de servicios mensual es de S/ 2000 más IGV, la cual comenzará a operar desde setiembre y será cancelada a fin de mes.

El contribuyente sabe que la operación está sujeta a detracción, por lo que procede a generar el Número de Pago de Detracciones (NPD). Al día siguiente, se procede con el pago en efectivo en el Banco de la Nación señalando el NPD.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	2000.00	
631	Transporte, correos y gastos de viaje		
6311	Transporte		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	360.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		2360.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		

4212	Emitidas		
1/9 Por el gasto de transporte de personal - ingenieros			
----- 2 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	2000.00	
	941 Gastos de administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		2000.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
1/9 Por el destino del gasto			
----- 3 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	2076.80	
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		2076.80
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
30/9 Por el pago neto del servicio de transporte (2360*80 %)			
----- 4 -----		Debe	Haber

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	283.20
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
4212	Emitidas	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	283.20
101	Caja	
1/10	Por el pago de la detracción	

c. Explicación

Producto de la necesidad de contar con una movilidad para el traslado de los ingenieros a las obras en ejecución, el contribuyente suscribe el contrato respectivo, y nace la obligación tributaria del IGV al emitirse el comprobante a fin de mes, conforme lo establece el artículo 3 del Reglamento de la LIGV.

Según contrato, tras emitirse el comprobante por el servicio del mes, el contribuyente concreta la cancelación del servicio de transporte del mes. En el campo tributario, para ejercer el crédito fiscal, además de cumplir con los requisitos de los artículos 18 y 19 de la LIGV, deberá contar con la constancia de detracción respectiva (en este caso 12 %, según anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT y modificatorias (normas que regulan la aplicación del SPOT). Tanto comprobante de pago como constancia de detracción se anotarán en el Registro de compras en el periodo en que se haya cumplido con el pago de la detracción.

Con respecto al mecanismo del pago, el contribuyente realiza el pago neto de la factura cargando el importe de S/ 2076.80. En cuanto al 12 % restante, el contribuyente opta por pagar la detracción utilizando la herramienta del NPD (la cual permite optimizar el procedimiento de depósito de detracciones), teniendo un plazo máximo de 5 días, que es plazo de vigencia del NPD, conforme lo indica el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia n.º 216-2019/SUNAT. Posteriormente, se procede con el pago de la NPD utilizando la plataforma Págalo (plataforma digital diseñada para simplificar el pago de tasas de diferentes entidades públicas peruanas), seleccionando el pago con tarjeta de débito del contribuyente. Tanto el pago del 12 % correspondiente a la detracción como el pago del restante de la factura serán anotados en el Libro Caja y Bancos.

Acerca del gasto, este no puede sustentarse únicamente con la constancia de detracción (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10130-4-2017), sino que es necesario acreditar principios señalados en el artículo 37 de la LIR, como la sustentación de la causalidad del gasto con relación a la generación de rentas gravadas. Incluso, para fines del IGV, no basta exhibir la constancia de depósito de detracción, sino probar la efectiva prestación del servicio para

sustentar la fehaciencia de la operación, pudiendo proporcionar copias de ordenes de servicios, correos de coordinación, firmas de los ingenieros destinados a obras, manifiesto de pasajeros, entre otros (artículo 44 de la LIGV).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
10	pp. 64-65
94	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículo 18, 19 y 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT y modificatorias (artículo 2 de la Resolución de Superintendencia n.º 216-2019/SUNAT)
- Casación n.º 12873-2016-Lima
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10130-4-2017

Con respecto a la detracción, recuerda que:

En el caso de deudas compensadas, el plazo para el depósito de la detracción es el mismo que corresponde a deudas pagadas, debido a que tanto el pago como la compensación constituyen una forma de extinción de la deuda prevista en el artículo 1288 del Código Civil (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01342-9-2019).

Operación n.º 23: Gastos por viáticos con sustento tributario, documentos emitidos por No Habido y sin sustento documentario (tasa adicional del 5 %)

Operación n.º 23

El contribuyente CONSTRUCTORA NANDELA S.A., con el fin de supervisar las obras en ejecución del Gobierno Regional de Junín, decide que su gerente general realice un viaje de Lima a Jauja del 10 a 12 de junio de 2022. Para tal efecto, el 9 de junio se hizo entrega en efectivo de S/ 3000 para cubrir los gastos por viajes. Tras el término del viaje, el gerente hace entrega de documentación para sustentar los siguientes desembolsos incurridos en tres días:

Concepto	Comp. de Pago	Valor	IGV	Total
Gastos con sustento				
Boleto de avión	5445163911153	510.00	91.80	601.80
Alojamiento	F001-254*	450.00	81.00	531.00
Alimentación	Boletas de venta			300.00
Gastos sin sustento				
Movilidad local	Sin CdP.**			100.00
Telefonía	Notas de venta			50.00
Otros gastos	Sin CdP.**			40.00

	Total	1622.80
	Entrega	3000.00
	A reembolsar	1377.20

*A la fecha de emisión, el proveedor tenía la condición de no habido. El 20 de diciembre levantó tal condición

**No se pudo sustentar o acreditar el beneficio final de los desembolsos

A su regreso a Lima, el 13 de junio, producto del viaje, el gerente general inicia trámites ante la oficina del Gobierno regional de Junín, ubicado en Jesús María, Lima, y gasta la suma de 80 soles en movilidad en el mencionado día.

El RUC del contribuyente termina en 4 (el último día de efectuar la DD. JJ. Anual es el 26 de marzo de 2023), fecha en que efectúa la declaración y pago respectivo.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES	3000.00	

	141	Personal		
	1413	Entregas a rendir cuenta		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		3000.00
	101	Caja		
	9/6 Por la entrega de efectivo al gerente			
----- 2 -----			Debe	Haber
63		GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	1260.00	
	631	Transporte, correos y gastos de viaje		
	6311	Transporte	510.00	
	6313	Alojamiento	450.00	
	6314	Alimentación	300.00	
65		OTROS GASTOS DE GESTIÓN	190.00	
	659	Otros gastos de gestión		
	6593	Gastos sin sustento documentario		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	172.80	
	401	Gobierno nacional		
	4011	Impuesto general a las ventas		
	40111	IGV - Cuenta propia		

14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES		3000.00
	141 Personal		
	1413 Entregas a rendir cuenta		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	1377.20	
	101 Caja		
	13/6 Por la regularización de los gastos de viaje		
----- 3 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	1450.00	
	941 Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		1450.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
	13/6 Por el destino de los gastos por viaje		
----- 4 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	80.00	
	631 Transporte, correos y gastos de viaje		
	6311 Transporte		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		80.00

101	Caja		
13/6 Por la anotación de la planilla de movilidad del gerente			
----- 5 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	80.00	
	941 Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		80.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
13/6 Por el destino del gasto de movilidad local según planilla de movilidad			
----- 6 -----		Debe	Haber
64	GASTOS POR TRIBUTOS	7.12	
	641 Gobierno nacional		
	6419 Otros		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		7.12
	401 Gobierno nacional		
	4018 Otros impuestos y contraprestaciones		
	40185 Impuesto a los dividendos		
31/12 Por el reconocimiento por el impuesto por pagar por dividendos presuntos			

c. Explicación

Debido a la decisión del contribuyente de enviar a su gerente a supervisar las obras, el contribuyente otorga el importe de S/ 3000 para atender los gastos inherentes al viaje.

Tras haber incurrido en gastos durante los días de permanencia en Junín, el personal procede a rendir cuenta de los gastos, reembolsando el dinero sobrante a la caja del contribuyente, debiendo anotarse dicha entrada de dinero en el Libro Caja y Bancos.

Con respecto a la rendición de los gastos por viáticos, el primer grupo cumple los requisitos establecidos por el artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago y que incluyen el IGV. En la medida que cumplan con los requisitos de los artículos 18 y 19 de la LIGV, el IGV consignado en este grupo de comprobante otorgará el derecho a ejercer el crédito fiscal, debiendo estar anotados en el Registro de Compras. Con respecto a la detracción, el servicio de hospedaje está excluido del sistema de detracciones (Informe n.º 153-2006-SUNAT/2B0000).

En relación con el gasto, ambos grupos de gastos son deducibles en función del criterio de causalidad del artículo 37 de la LIR. En efecto, el contribuyente deberá acreditar la necesidad del viaje con la documentación pertinente indicando la duración del mismo (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 06352-9-2020 y 12613-3-2015), en conformidad con el inciso r del mencionado artículo y el inciso n del artículo 21 del Reglamento, así como contar con la documentación complementaria como informes de supervisión por parte de la gerencia. Por otro lado, de acuerdo con el inciso j del artículo 44 de la mencionada ley, el segundo grupo no es aceptado tributariamente, debiendo el contribuyente efectuar el ajuste (adición) respectivo en la DD. JJ. Anual del impuesto a la renta (como sugerencia, se debe abrir un código contable 6593 Gastos sin sustento, para tener un control tributario de los gastos reparables).

La regla anterior no resulta aplicable para los comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados, de acuerdo con el inciso o del artículo 21 del Reglamento de la LIR. No obstante, los gastos incurridos en el extranjero deben acreditarse con los respectivos documentos emitidos en el exterior de acuerdo con los requerimientos legales del país de origen respectivo, siempre que se consigne en estos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social, domicilio del transferente o de quien presta el servicio, la naturaleza u objeto de la operación, fecha y el monto pagado (artículo 51-A de la LIR).

Asimismo, para la deducción de los gastos por viáticos, el legislador ha impuesto un límite máximo diario tanto para viajes al interior como al exterior del país, el cual no podrá exceder del doble del monto que se concede el Gobierno central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. Es decir, el monto máximo es de S/ 640 soles diario, según Decreto Supremo n.º 007-2003/EF.

En caso de viáticos al exterior, que comprende alojamiento, alimentación y movilidad, el gasto será deducible en la medida que no exceda el doble del monto que por ese concepto otorga el Gobierno a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía, según detalle adjunto (artículos 1 y 5 del Decreto Supremo n.º 056-2013-PCM). Por ejemplo, para el caso de que el viaje se realice a América del Norte, el límite establecido para funcionarios del Estado es de \$ 440, por lo tanto, el límite diario será de \$ 880.

Área	DS N.° 047-2002-PCM	DS N.° 056-2013-PCM
Vigencia	Hasta el 19-05-13	Desde el 20-05-13
África	\$200.00	\$480.00
América Central	\$200.00	\$315.00
América del Norte	\$220.00	\$ 440.00
América del Sur	\$200.00	\$ 370.00
Asia	\$260.00	\$ 500.00
Medio Oriente		\$510.00
Caribe	\$ 240.00	\$430.00
Europa	\$260.00	\$ 540.00
Oceanía	\$ 240.00	\$ 385.00

Zonas geográficas	Comprobantes de pago de acuerdo al artículo 51-A de la LIR	Declaración Jurada hasta el 30 % del máximo permitido [alimentación y movilidad]
África	\$ 960.00	\$ 288.00
América Central	\$ 630.00	89.00
América del Norte	\$ 880.00	US\$264,00
América del Sur	\$ 740.00	US\$222,00
Asia	\$ 1,000.00	\$ 300.00
Medio Oriente	\$1020.00	\$ 306.00
Caribe	\$ 860.00	\$ 258.00
Europa	\$ 1,080.00	\$ 324.00
Oceanía	\$ 770.00	\$231.00

En cuanto a los documentos sustentatorios, los gastos por alojamiento se acreditarán con los documentos del exterior con los requisitos mínimos establecidos en el artículo 51-A de la LIR. En tanto, los gastos por alimentación y movilidad se sustentarán con una Declaración Jurada hasta el límite diario del 30 % del doble del monto otorgado por el Gobierno a sus funcionarios de mayor rango. Del caso supuesto (viáticos a América del Norte), el límite para los gastos por alimentación y movilidad será de $\$960 \times 30\% = \288 . Se debe recordar que los gastos expresados en dólares se expresaran a soles utilizando el tipo de cambio venta en la fecha de operación.

Volviendo al caso, el gasto incurrido en Lima constituye un gasto de movilidad, cuya deducción está supeditada al sustento con un comprobante de pago o una planilla de movilidad. En caso de que se opte por la primera opción, podrá deducir el 100 % de los montos incurridos; si elige la segunda opción, deberá llevar una planilla de movilidad por cada trabajador y por día (o los gastos de un solo día de más de un trabajador), debiendo cumplirse los requisitos que establece el literal v del artículo 21 del reglamento de la LIR, existiendo un límite del 4 % de la remuneración mínima vital vigente en la oportunidad de devengue del gasto. Se debe recordar que no se admite más que la planilla de movilidad o comprobantes de pago, no permitiéndose las declaraciones juradas por movilidad y viáticos, según Resolución del Tribunal Fiscal n.° 00087-10-2016, y que no sirve como sustento la "Planilla gastos de movilidad" que no indica el nombre y apellido, el DNI y no está suscrita por cada trabajador (Resolución del Tribunal Fiscal n.° 01377-10-2022).

Es preciso mencionar que la movilidad incurrida en el grupo de los viáticos no puede sustentarse para efectos tributarios con la Planilla de Movilidad, en virtud del último párrafo del inciso v del artículo 21 del RLIR.

Con respecto a los gastos por alimentación, únicamente los negocios que expenden comidas y bebidas pueden emitir los comprobantes de pago con el detalle “por consumo” (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12034-5-2015), cumpliendo los requisitos para para ser considerado como comprobante (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10809-8-2014). Asimismo, para sustentar el gasto por consumos en restaurantes no basta con presentar el comprobante de pago (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07739-11-2020), sino que debe sustentar el gasto por consumo de alimentos para el personal (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07318-3-2017).

Con respecto al gasto por alojamiento, no será deducible el gasto sustentando en comprobante de pago emitido por un proveedor que a la fecha de emisión del comprobante tenga la condición de no habido, según la publicación mensual realizada por la SUNAT, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con el levantamiento de tal condición; y cuando la SUNAT le haya notificado la baja de su inscripción en el RUC. En tal sentido, el gasto del presente caso es deducible (inciso j del artículo 44 de la LIR).

De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00087-10-2016, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustenta su derecho corresponden a operaciones efectuadas acorde a la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos.

En caso de gastos sustentados con comprobantes de pago emitidos o entregados en el ejercicio siguiente, de acuerdo con el Informe n.º 005-2017-SUNAT/5D0000, la deducción de un gasto de un ejercicio con un comprobante emitido en el ejercicio siguiente se condiciona a que se haya emitido a la fecha de la declaración jurada anual, o rectificatoria de ser el caso. De contar con comprobantes de pago electrónico, el Informe n.º 108-2014-SUNAT/5D0000 precisa que no se requerirá la representación impresa para sustentar el costo o gasto o crédito fiscal por las operaciones que tales comprobantes acrediten.

No obstante, cuando el emisor electrónico esté imposibilitado de emitir los comprobantes de pago electrónicos y notas electrónicas por causas no imputables a él (por ejemplo, fallas en el sistema de emisión electrónica, fallas eléctricas, desastres naturales, fallas en la calidad de transmisión del internet, y otras causas ajenas al emisor electrónico), deberá emitir los denominados “comprobantes de pago emitidos en contingencia”, los cuales constituyen aquellos formatos preimpresos de imprenta autorizada. Dichos comprobantes de contingencia se deben informar a la SUNAT, y dicho envío se realiza en el plazo de hasta el séptimo día calendario contado desde el día calendario siguiente a la fecha de su emisión (Resolución de Superintendencia n.º 113-2018/SUNAT).

En caso de que un proveedor designado como emisor electrónico emita un comprobante preimpreso (no de contingencia) por una operación por la que está obligado a emitir un comprobante de pago electrónico, aquel documento no reunirá los requisitos mínimos para ser considerado un comprobante de pago; por lo tanto, no permitirá al adquiriente o usuario acreditar la deducción del costo o gasto en la determinación del impuesto a la renta anual (Informe n.º 059-2017-SUNAT/7T0000).

Con respecto a los gastos sin sustento documentario, si bien estos gastos son reparables para efectos del Impuesto a la Renta, se debe establecer si realmente deben ser considerados para la aplicación de la tasa del 5 % (tasa adicional del 5 % por disposición indirecta de rentas, regulado en el artículo 55 de la LIR). De acuerdo con el artículo 13-B del Reglamento de la LIR, se tiene un listado de supuestos concretos que generarían la obligación de abonar la referida tasa, tales como los gastos sustentados con comprobantes falsos, gastos personales, no fidedignos, los emitidos por contribuyentes no habidos, adquisición de bienes y/o servicios que no correspondan al giro del negocio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07093-1-2013), gastos con recibo de caja y no bancarizados, entre otros. Asimismo, el inciso g del artículo 24-A de la LIR señala que se considera como dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control indirecto, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. Es menester precisar que la tasa adicional del 5 % se fijó para impedir que a través de gastos se distribuyan indirectamente las utilidades (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05376-1-2020). Dicho esto, tanto el gasto de movilidad local como otros gastos son pasibles de la aplicación de la tasa adicional en la medida que el destino de un desembolso no se puede acreditar (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 08069-1-2020 y 00881-10-2016), es decir, los gastos que no se sustentan con comprobantes de pago y aquellos cuya realización no se acredita pagan la tasa adicional (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10675-1-2013), la cual se contabiliza de acuerdo con el asiento n.º 6.

De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03625-10-2014, no son considerados como disposición indirecta de renta los reparos por multa o intereses moratorios, los honorarios de los directores que exceden el límite del 6 % de la utilidad (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03000-1-2019 y 03477-8-2018), remuneraciones que exceden el valor de mercado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03000-1-2019), impuesto a la renta asumido por el contribuyente, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar su acaecimiento y el destino de ellos. Por ejemplo, el ajuste por sobrevaluación no implica una supuesta disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06144-9-2019). En caso de operaciones no reales (inexistentes), los montos supuestamente destinados a la adquisición son pasibles de considerarse como dividendos (Informe n.º 027-2010-SUNAT/2B0000) sin importar si la empresa obtuviera pérdida tributaria durante el ejercicio donde se produzca la disposición indirecta.

En la medida que no hay forma de probar quién ha recibido realmente los montos pues estos ya no permanecen en poder de la persona jurídica que incurrió en su desembolso (movilidad local y otros gastos), haciendo factible la posibilidad que dichos montos pudieran haber sido recibidos por los socios, asociados, titulares o personas que integran la persona jurídica, se procederá a determinar la existencia de un dividendo presunto. De acuerdo con el artículo 55 de la LIR, el impuesto determinado $S/ 7$ (5 % de la suma de $S/ 100 + S/40$ por movilidad y otros gastos) deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones tributarias de periodicidad mensual. De no ser posible determinar el momento aludido, el impuesto deberá pagarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible este hecho, el impuesto se abonará en enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta. En tal sentido, el impuesto se debe abonar hasta el 31 de enero de 2023. Si el contribuyente decide pagar el impuesto el 26 de marzo 2023, día de

vencimiento, tendrá que calcular el interés moratorio por el periodo comprendido entre el 1 de febrero hasta el 26 de marzo, según detalle:

*Dividendo presunto (a)	S/ 7.00	
*Número de días	55	(Del 1/2 al 6/3)
*Tasa interés mensual	0.90 %	
*Tasa interés diario	0.03 %	
*Total interés moratorio (b)	S/ 0.12	
*Total a pagar (a+b)	S/ 7.12	

El pago se realizará a través de la guía de pagos varios o el formulario virtual 1662, consignando el periodo 12/2022 y el código de tributo 3037. El mencionado pago no está sujeto a la presentación de alguna declaración jurada; por ende, no se pagará multa.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
14	pp. 73-74
10	pp. 64-65
63	pp. 167-168
65	pp. 171-172
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
94	p. 206

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 24-A; inciso r del artículo 37; inciso j del artículo 44; artículos 51-A y 55 de la Ley del Impuesto a la Renta; y artículo 13-B e incisos n y o del artículo 21 del Reglamento
- Informes n.º 153-2006-SUNAT/2B0000, 005-2017-SUNAT/5D0000, 059-2017-SUNAT/7T0000, 108-2014-SUNAT/5D0000 y 027-2010-SUNAT/2B0000
- Resolución de Superintendencia n.º 113-2018/SUNAT
- Decreto Supremo n.º 007-2003/EF
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01377-10-2022, 06352-9-2020, 02093-4-2020, 07739-11-2020, 05376-1-2020, 08069-1-2020, 03000-1-2019, 06144-9-2019, 03477-8-2018, 07318-3-2017, 00087-10-2016, 00881-10-2016, 12613-3-2015, 12034-5-2015, 10809-8-2014, 07093-1-2013 y 10675-1-2013

Se debe tener en cuenta lo siguiente:

Los gastos de viaje y viáticos asumidos por la empresa que recibe un servicio que califica como renta de cuarta categoría no están sujetos a límite. Ver Informe n.º 181-2019-Sunat/7T0000, Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06480-11-2019 y la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06230-3-2016.

¿Si se hubiera contado con un gasto personal por alquiler mensual de S/ 1000 acreditado con factura, se pierde el crédito fiscal, y da lugar a la aplicación de la tasa adicional del 5 %?

De acuerdo con el artículo 44 de la LIR, no son deducibles los gastos personales ajenos al giro del negocio (salvo que el gasto se haya realizado en virtud de la existencia de alguna obligación legal u originada en convenio colectivo que obliga a activar el ciclo de pagos, sino será un acto de liberalidad). Por ende, el gasto contabilizado mensualmente por concepto de alquiler deberá adicionarse en la DD. JJ. Anual por el importe de S/ 1000*12=S/12 000. En tal sentido, de acuerdo con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la LIR, el inciso g del artículo 24 de la LIR, y el artículo 55 de la LIR, se deberá abonar al fisco la distribución indirecta de la renta a una tasa del 5 %, vale decir, S/ 12 000*5 %=S/600 dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta renta, es decir, en cada periodo en que se hay realizado el abono del alquiler mensual. Se debe recordar que el importe de S/ 600, por dividendo presunto, deberá ser reparado en la determinación de la renta anual.

Lo expuesto en materia de impuesto a la renta tiene relación con el IGV. En la medida que el gasto mensual no es deducible para fines del impuesto a la renta, automáticamente el crédito fiscal no es aceptado (debiendo reclasificar el IGV consignado en la cuenta 40 a la cuenta 64 como gasto no deducible), por lo que se debe rectificar sus declaraciones mensuales por cada periodo donde se anotó cada factura por alquiler que dio lugar a tomar indebidamente dicho crédito, y pagar las multas que se generen por el crédito fiscal indebido, con un rebaja del 95 % en caso sea subsanado voluntariamente antes de la notificación por parte de la Administración Tributaria, y siempre que determine un impuesto por pagar en la declaración jurada rectificatoria.

6.1.20. Operación n.º 24: Dación de bienes en pago de servicio de producción encargada a terceros y publicidad

Operación n.º 24

INDUSTRIAL DANOX S.A., dedicada a la confección de prendas, contrata con otra empresa ABC S.A. (dedicada al rubro textil y también al rubro de la publicidad mediante paneles eléctricos instalados en la ciudad, según Ficha RUC) para que realice el proceso de pegado de puños y cuellos de camisas para caballeros, cuyo precio es el detalle:

Concepto	Costo Unit.	Total
500 camisas	10.00	5000.00
	Valor venta	5000.00
	IGV	900.00

Precio venta	5900.00
-----------------	---------

Para tal efecto, con fecha 3 de diciembre, la empresa INDUSTRIAL DANOX autoriza el retiro de bienes de los productos en proceso de sus almacenes para su traslado a las instalaciones de ABC, productos que tienen un valor acumulado de 15 000 soles.

Asimismo, DANOX contrata el servicio de publicidad en paneles a ABC por 30 días, por el importe de 1500 soles más IGV, emitiéndose la factura FA01-5856 el 28 de diciembre.

Ambos contribuyentes acuerdan que el servicio de producción encargada y el de publicidad serán cancelados con la entrega de camisas terminadas para caballeros, y que la fecha de entrega del trabajo es el 28 de diciembre, fecha en que se emite la factura FA01-5857.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS	15 000.00	
	612 Materias primas		
	6121 Materias primas		
24	MATERIAS PRIMAS		15 000.00

241 Materias primas			
3/12 Por los productos entregados a terceros y registradas a valor de costo			
----- 2 -----		Debe	Haber
03	OTRAS CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS	15 000.00	
	031 Bienes entregados para su transformación		
04	CONTRAPARTIDA DE CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS		15 000.00
	041 Bienes entregados para su transformación		
3/12 Por los productos entregados para su transformación			
----- 3 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	5 000.00	
	633 Producción encargada a terceros		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	900.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		5900.00

421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
28/12	Por el servicio de producción encargada		
----- 4 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	5000.00	
903	Costos indirectos de fabricación		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		5000.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
28/12	Por el destino del gasto		
----- 5 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	1500.00	
637	Publicidad, publicaciones, relaciones públicas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	270.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		

	40111	IGV - Cuenta propia		
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		1770.00
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas		
28/12 Por el servicio de publicidad mediante panales				
----- 6 -----			Debe	Haber
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS	1500.00	
	941	Gastos de administración		
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		1500.00
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
28/12 Por el destino del gasto				
----- 7 -----			Debe	Haber
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	7670.00	
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas	5,900.00	
	4212	Emitidas	1,770.00	

12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		6749.60
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		920.40
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas	708.00	
	1041 Cuentas corrientes operativas	212.40	
28/12	Por la compensación de acreencias neto de detracción		

c. Explicación

En el ciclo de adquisiciones, el contribuyente DANOX realiza la contratación de la fabricación por encargo, toda vez que no cuenta con la maquinaria e instalaciones necesarios para efectuar el pegado de puños y cuellos de camisas. Por ello, se realiza la salida de los productos en proceso de los almacenes, salida de inventarios que debe anotarse en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas. Adicionalmente, se debe reconocer el control que se tiene por los bienes que se entregó a ABC para su transformación utilizando cuentas de orden (elemento 0).

Adicionalmente, el contribuyente DANOX decide contar con los paneles publicitarios de ABC. En resumen, se tiene dos operaciones en el ciclo de adquisiciones, las cuales deberán ser canceladas en el ciclo de pagos. No obstante, en este caso, ambas empresas acordaron que compensarán sus deudas con camisas (producto terminado de DANOX), toda vez que el proveedor también tiene el mismo giro de negocio. Esta figura jurídica de dación en pago implica extinguir una obligación a través de una prestación diferente a la que debía cumplirse (artículo 1265 del Código Civil). La entrega de bienes en dación en pago, para efecto de cancelar obligaciones pendientes de pago, constituye un acto de transferencia de propiedad a título oneroso, ya que con la referida entrega efectivamente se transfieren los derechos de los bienes entregados. Al no haber movimiento de efectivo alguno, no habrá ninguna anotación en el Libro Caja y Bancos.

En el tratamiento del IGV, la transferencia de productos en proceso a ABC no se considera venta, en la medida que el retiro de “camisas en proceso” lo realice la empresa DANOX para su propia producción, sea que esta se realice directamente o a través de un encargo a un tercero (en este último caso, el encargo a ABC), conforme lo establece el numeral 2 del artículo 3 de la Ley del IGV.

De acuerdo con el inciso a del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV se entiende por venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

Con respecto a la detracción, en la medida que ambos servicios son operaciones sujetas al sistema de detracciones, en concordancia con el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, el uso del crédito fiscal se supedita al cumplimiento del depósito de las detracciones, el cual tendrá que realizarse hasta la fecha en que se efectúe la referida compensación, o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero. Para este caso en particular, en el caso de deudas compensadas, el plazo para el depósito de la detracción es el mismo que corresponde a deudas pagadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01342-9-2019 e Informe n.º 055-2013-Sunat/4B0000). En el asiento 7 se aprecia la compensación de las facturas por pagar de publicidad y producción encargada con la factura por cobrar producto de la venta de camisas terminadas, cuya operación de venta nace del asiento contable cargando la cuenta 12.

De acuerdo con el artículo 20 de la LIR, el costo de producción comprende los desembolsos efectuados para obtener las camisas a vender al público, sea producción propia del contribuyente o producción encargada a terceros, en parte o en todo, debiendo sustentar en ambos casos con comprobantes de pago respectivos y demás documentación pertinente. Contablemente, los costos incurridos para la producción final de camisa se acumularán en la cuenta 90 (asiento 3), y al tener la producción terminada, se anotará el asiento 21 Productos Terminados contra la cuenta 71 Producción Almacenada por el importe del costo de producción incurrido.

Con respecto a la publicidad, no se tiene un límite para su deducción tributaria; sin embargo, se debe cumplir con criterios la relación del gasto con las actividades generadoras de renta, conforme lo establece el inciso m del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
--------	--

61	pp. 163-164
24	p. 94
Elemento 0	pp. 207-209
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
12	pp. 69-70
90	p. 206
95	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 3 (numeral 2), 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e inciso a del artículo 3 del Reglamento
- Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT y modificatorias
- Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 21 del Reglamento
- Artículo 1265 del Código Civil
- Informe n.º 055-2013-Sunat/4B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01342-9-2019 y 15181-3-2010

Se debe tener presente lo siguiente con respecto al mecanismo de la detracción:

En caso de que el proveedor no cuente con el número de cuenta de detracciones, deberá comunicar a la Administración Tributaria para la apertura de la cuenta de oficio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (Decreto Legislativo n.º 940), conforme lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07572-4-2015. Por lo tanto, que el proveedor no haya abierto su cuenta de detracciones no es sustento para no depositar el SPOT (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01133-4-2016).

6.1.21. Operación n.º 25: Servicio de Contratistas en la Producción de Activos Biológicos

Operación n.º 25

La empresa agrícola AGRODELA S.A. se dedica al cultivo de caña de azúcar. Durante el año 1 ha incurrido en los siguientes costos, según detalle al 31 de octubre:

Concepto	Valor	IGV	Total
Materia prima	1590.00	286.20	1876.20
Suministros	1000.00	180.00	1180.00
Mano de obra - remuneración bruta	4192.00		4192.00
Mano de obra - provisión social	377.28		377.28
Personal contratado - F001-257	9800.00	1764.00	11 564.00
Depreciación de equipos de fábrica	400.00		400.00
Agua - S001-2571 vencimiento 28.10	3200.00	576.00	3776.00
TOTAL	20 559.28	2806.20	23 365.48

El pago de los comprobantes de pago de compra se realiza íntegramente al fin de octubre

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ONP	EsSalud
X	X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----				Debe	Haber
60	COMPRAS			2590.00	
	602	Materias primas	1590.00		
	603	Materiales auxiliares, suministros y repuestos			
	6031	Materiales auxiliares	1000.00		
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES			4569.28	
	621	Remuneraciones			
	6211	Sueldos y salarios	4192.00		
	627	Seguridad, social y contribuciones, previsión y otras			

	6271	Régimen de prestaciones de salud	377.28	
63		GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS		13 000.00
	636	Servicios básicos		
	6363	Agua	3200.00	
	638	Servicios de contratistas	9800.00	
68		VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES		400.00
	684	Depreciación de propiedad, planta y equipo		
	6841	Depreciación de propiedad, planta y equipo - costo		
39		DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		400.00
	395	Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo		
	3952	Depreciación acumulada - costo		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		
	40111	IGV - cuenta propia	2806.20	
	4031	EsSalud		377.28

	4032	ONP		544.96
41		REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		3647.04
	4111	Sueldos y salarios por pagar		
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		18 396.20
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas		
			23 365.48	23 365.48

31/10 Por el reconocimiento de los costos reales incurridos en la producción de caña de azúcar

----- 2 -----			Debe	Haber
90		COSTO DE PRODUCCIÓN	20 559.28	
	901	Materia prima	1590.00	
	902	Mano obra de	14 369.28	
	903	Costos indirectos de fabricación	4600.00	
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		20 559.28
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/10 Por el destino de los costos				

----- 3 -----		Debe	Haber
35	ACTIVOS BIOLÓGICOS	20 559.28	
352	Activos biológicos en desarrollo		
3522	De origen vegetal		
35221	Costo		
72	PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		20 559.28
724	Activos biológicos		
7242	Activos biológicos en desarrollo de origen vegetal		
31/10 Por la transferencia de los costos incurridos en la cosecha de caña de azúcar			
----- 4 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	18 396.20	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		17 008.52
1042	Cuentas corrientes para fines específicos		1387.68

31/10 Por el pago de la factura F001-257 (provisionado en asiento 1) neto de detracción (S/ 11 564*12 %)

c. Explicación

En el primer asiento contable se aprecia la adquisición de distintos bienes y servicios, entre ellos, la compra de materia prima, la contratación de mano de obra propia o encargada (servicio de contratistas) y demás costos indirectos de fabricación (suministros, depreciación y agua). En principio, estas adquisiciones formarán parte de la categoría de costo de adquisición (artículo 20 de la LIR) y deberán estar sustentados con algún comprobante de pago (artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago), los mismos que serán anotados en el Registro de Compras del periodo de emisión.

Con respecto al costo de adquisición, este comprende los valores de la tabla inicial, excluyendo impuestos recuperables como el IGV (de acuerdo con la NIC 2 Existencias). Con respecto a otros tributos como EsSalud y ONP, serán objeto de estudio en el ciclo de nómina.

Después de efectuar la adquisición y el consumo respectivo, se utilizarán cuentas de pasivo (elemento 4) para reconocer la obligación de pago con los proveedores, sean trabajadores, personal de terceros o proveedores. En relación con el consumo, se tomará en cuenta el costo de producción (otra categoría del costo computable - artículo 20 de la LIR), la cual comprende el costo de transformación de los bienes y servicios contratados en la cosecha de caña de azúcar, obteniendo un monto de S/ 20 559.28, sugiriendo el uso de la cuenta 90. Se debe recordar que los costos incurridos se acumularán en el activo biológico, según la NIC 41 Agricultura. Después de la cosecha, la medición de los inventarios que comprenden productos agrícolas que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos será el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Ese será el costo de los productos obtenidos a esa fecha, para lo cual será de aplicación la NIC 2.

Con respecto al ciclo de pago, además de pagar el neto a los proveedores, se tendrá que efectuar la detracción a los servicios sujetos al SPOT (facturas F001-257), donde ambas salidas de dinero estarán anotadas en el Libro Caja y Bancos. De esta manera, el contribuyente podrá ejercer su crédito fiscal siempre que cumplan con pagar de manera oportuna la detracción respectiva, en concordancia con Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT. Por otro lado, acerca del recibo público de agua, se podrá utilizar el IGV consignado en el mismo comprobante en la medida que se anote en el mes de su pago o vencimiento, lo que ocurra primero, en concordancia con el artículo 21 de la LIGV.

Con respecto a la deducibilidad de los costos y gastos, en particular, sobre los gastos de contratistas, se deberá deducir si se supera el cumplimiento del principio de causalidad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06497-4-2021), así como otro beneficio entregado a los contratistas como bonos de reconocimiento en la medida que se acredite la adquisición y entrega (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06761-1-2016) y vincule con la generación de renta y mantenimiento de la fuente productora (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08816-9-2018).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
62	pp. 165-166
63	pp. 167-168
68	pp. 176-177
39	pp. 124-125
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
42	pp. 131-132
90	p. 206
79	p. 195
35	pp. 117-118
72	pp. 185-186

e. Referencias tributarias

- Artículos 18, 19 y 21 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago
- Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT y modificatorias

- Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 21 del Reglamento
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 06497-4-2021, 08816-9-2018 y 06761-1-2016

6.1.22. Operación n.º 26: Servicios facturados en el ejercicio posterior por un proveedor generador de renta de segunda categoría

Operación n.º 26

El contribuyente TRANSPORTE DUO S.A., durante diciembre 20XX, recibe la noticia de que su principal competidor está ampliando sus operaciones y que está en etapa de negociaciones de un contrato de arrendamiento con el Sr. Luis Ruiz, dueño del local adyacente al domicilio fiscal de DUO. Ante tal escenario, el contribuyente decide negociar con el Sr. Ruiz, concretándose el 5 de diciembre la firma del contrato, que consiste en una obligación de no celebrar (no hacer) contratos de arrendamiento con empresas relacionadas con el giro del negocio de TRANSPORTE DUO.

Según contrato, se establece un monto único de S/ 90 000 por el servicio brindado de no hacer durante diciembre, periodo en que el principal competidor se encuentra en búsqueda de nuevos locales de expansión.

Asimismo, para garantizar la plena seguridad de haber cumplido la obligación de no hacer se establece que el pago se efectuará el 25 de marzo, fecha previa a la presentación de la Declaración Jurada Anual que se realizará el 28 de marzo de 20XX. En tal sentido, el 25 de marzo el Sr. Ruiz, debido a que no se dedica a la actividad empresarial, emite el Formulario 820 Comprobante por Operaciones No Habituales.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
59	RESULTADOS ACUMULADOS	90 000.00	
	592 Pérdidas acumuladas		
	5922 Gastos de años anteriores		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		90 000.00
	469 Otras cuentas por pagar diversas		
	4699 Otras cuentas por pagar		

25/3 Por el reconocimiento de la obligación de no hacer, según contrato, devengado en diciembre de 2021

----- 2 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	90 000.00	
	469 Otras cuentas por pagar diversas		
	4699 Otras cuentas por pagar		

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	4500.00
401	Gobierno nacional	
4017	Impuesto a la renta	
40175	Otras retenciones	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	85 500.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras	
1041	Cuentas corrientes operativas	
25/3 Por el pago de la obligación de no hacer, con la retención efectiva del 5 %		

c. Explicación

De acuerdo con los artículos 1155 a 1160 del Código Civil, una de las modalidades de obligaciones al momento de celebrar un contrato constituye la "obligación de no hacer", lo cual está sujeto a una retribución y sujeto a indemnización de no ejecutarse. Dicho esto, el contribuyente activa su ciclo de adquisiciones contratando el servicio de no hacer por el periodo diciembre con el fin de ver afectado sus ingresos tras una eventual presencia comercial en un local adyacente al domicilio fiscal de TRANSPORTE DUO.

De acuerdo con contrato, si el comprobante de pago hubiera sido emitido en el periodo diciembre, se hubiera efectuado el asiento contable: Debe 652 a Haber 469. Sin embargo, se utiliza la cuenta 59 en el marco de la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores en la medida que no se registró (provisionó) en el ejercicio 2021 y recién se realizará el pago en marzo 2022 (asiento n.º 1).

Para efectos tributarios, de acuerdo con el literal c del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de segunda categoría, entre otras, las regalías, operación sujeta a una tasa efectivo del 5 % (Asiento n.º 2), según artículo 27 de la LIR. Por ende, en el ciclo de pago se procederá a la cancelación neto de retención, operación que deberá ser reflejada en la columna de Haber en el Libro Caja y Bancos.

Por su parte, de acuerdo con el criterio de causalidad recogido en el inciso p del artículo 37 de la LIR, se considera gasto deducible a las regalías, las cuales deberán estar sustentadas en el comprobante de pago respectivo. En este caso, la persona natural generadora de rentas de segunda categoría deberá emitir una factura, en caso de sea habitual, o el mencionado Formulario 820 (en caso de ser una persona natural sin negocio, según lo establece el Informe n.º 020-2014-SUNAT/5D0000), en la que deberá constar además el importe a retener.

De acuerdo con el artículo 57 de la LIR, el gasto producido en el periodo diciembre 20XX debe reconocerse en dicho ejercicio; sin embargo, debido a que el proveedor no estaba obligado a emitir comprobante, al no ser habitual en el ejercicio de sus actividades, y que el pago recién se iba a efectuar en marzo, ya que en ese periodo se podía tener certeza plena de haber cumplido la obligación de no hacer, se procede a reconocer en la cuenta 59 que representa contablemente el devengo del gasto afectando el ejercicio anterior. En tal sentido, queda evidente que se devengó en el ejercicio 2021, no siendo relevante la oportunidad de emisión del comprobante de pago; por ende, el gasto será deducido en la Declaración Jurada Anual del ejercicio 20XX. Asimismo, el principio de devengado no condiciona al pago para su deducción (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01274-4-2015).

Finalmente, la deducción de un gasto de un ejercicio con un comprobante emitido en un ejercicio siguiente al periodo de devengo de un gasto se condiciona a que se haya emitido a la fecha de la declaración jurada anual original o rectificatoria de corresponder (Informe n.º 005-2017-SUNAT/5D0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
59	p. 159
46	pp. 139-140
40	pp. 127-128
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 24, 27, 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta

- Informes n.º 020-2014-SUNAT/5D0000 y 005-2017-SUNAT/5D0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01274-4-2015

6.1.23. Contratación de Servicios Utilizados en el País

Operación n.º 27: Servicios Profesionales recibidos de una Persona Natural No Domiciliada

Operación n.º 27

Durante mayo de 20xx, la empresa INDUSTRIAS NANDELA S.A., con RUC 20131312955, contrató los servicios profesionales de una persona natural no domiciliada, con el fin de realizar labores de investigación para el desarrollo de un nuevo producto que revolucione en el mercado peruano. El pago de los honorarios en mención asciende a \$ 4 000 y se realiza el 31 de mayo.

Concepto	Total	Tipo cambio	Total
(A) Por el servicio de investigación	\$ 4 000.00	3.665	S/ 14 660.00
(B) Renta neta 80 %	\$ 3 200.00	3.665	S/ 11 728.00
(C) Impuesto a la renta 30 % de B*	\$ 960.00	3.665	S/ 3518.40
Neto a pagar al proveedor A - C	\$ 3 040.00	3.665	S/ 11 141.60

*Artículo 50 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta

**Numeral 17 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV

Con respecto al pago de impuestos, el contribuyente realiza el abono al fisco en la fecha vencimiento

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

1		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	14 660.00	
632	Asesoría y consultoría		
6326	Investigación y desarrollo		

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		3518.40
	401 Gobierno nacional		
	40174 Renta de no domiciliados		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		11 141.60
	424 Honorarios por pagar		
	31/5 Por el registro del honorario por pagar al sujeto no domiciliado y la retención del 24 %		
----- 2 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	14 660.00	
	941 Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		14 660.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
	31/5 Por el destino del gasto		
----- 3 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	11 141.60	
	424 Honorarios por pagar		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		11 141.60
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
	31/5 Por el pago de los honorarios		
----- 4 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	3518.40	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40174 Renta de no domiciliados		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		3518.40
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
	20/6 Por el pago del impuesto a la renta de no domiciliado al fisco, según cronograma de vencimiento		

c. Explicación

Si bien para el contribuyente domiciliado INDUSTRIAS NANDELA SA se trata de una utilización de servicios, para la persona natural no domiciliado se trata de una renta gravada de fuente peruana, según el artículo 6 de la LIR. Por su parte, el inciso f) del artículo 9 de la mencionada ley precisa que se considera rentas de fuente peruana a las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional (Informe n.º 084-2019-Sunat/7T0000), independientemente de la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos. Esta utilización de servicios forma parte del ciclo de adquisiciones, cuya acreditación estará apoyada en documentos como correos de contacto inicial, circulación de proformas, ordenes de servicio, emisión del comprobante de pago internacional e Informe sobre el servicio brindado.

Después de recibido el servicio, el contribuyente domiciliado activa el ciclo de pagos para atender la cancelación de la deuda tributaria que nace tras el pago del servicio al sujeto no domiciliado, debiendo anotar el pago (Asiento n.º 5 y 6) en el Libro Caja y Bancos. Con respecto al impuesto a la renta, el contribuyente domiciliado que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al Fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario (artículo 76 de la LIR) para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos referidos en los artículos 54 y 56 de referida Ley. Asimismo, conforme lo estable los artículos 54 y 76 de la LIR, el porcentaje de retención para las rentas de trabajo es del 30 %, el cual debe ser aplicado sobre el 80 % del importe pagado por concepto de renta de cuarta categoría (de manera simplificada, la tasa efectiva de retención es del 24 % sobre el total de los importes pagados). Dicho esto, el contribuyente tendrá que efectuar la retención del 24 % referido y deberá ser pagada a través del PDT 0617 Otras retenciones dentro del cronograma de vencimiento de obligaciones mensuales del periodo de mayo.

Con respecto a la deducción del gasto, mediante el Decreto Legislativo n.º 1369, se condicionó la deducción de los gastos por operaciones con contribuyentes no domiciliados que modificó el inciso a.4) al artículo 37 de la LIR. En tal sentido, los desembolsos por servicios a favor de beneficiarios no domiciliados podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio gravable a que correspondan (o devenguen) cuando hayan sido pagadas o acreditadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del impuesto a la renta correspondiente a dicho ejercicio. No olvidar que los gastos se deducen en el ejercicio en que devengan, según el artículo 57 de la LIR, salvo excepciones indicadas en el mismo artículo. Con lo dicho, es evidente que la deducción se efectuará en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en los libros contables.

Es menester mencionar que, en la práctica muchas veces los beneficiarios no domiciliados llevan a cabo el mecanismo de "gross up", es decir, solicitan el pago total del servicio, por lo que dicha actuación no le exige al sujeto domiciliado de su obligación de retener (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08336-4-2017), por lo contrario, estará obligado a asumir el impuesto a retener, siendo este impuesto no deducible (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07767-1-2018)

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
10	pp. 64-65
94	p. 206
79	p. 195
16	pp. 75-77

e. Referencias tributarias

- Artículo 4, 18 y 19 Ley del Impuesto General a las Ventas y numeral 17 del artículo 5 del Reglamento
- Artículo 6, 9, 37, 56, 57 y 76 Ley del impuesto a la renta, artículo 50 del Reglamento y Decreto Legislativo n.º 1369
- Informe n.º 000098-2021-Sunat/7T0000, Informe n.º 153-2020-Sunat/7T0000, Informe n.º 143-2019-Sunat/7T0000, Informe n.º 084-2019-Sunat/7T0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07767-1-2018, Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06212-11-2018, Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08336-4-2017
- Casación n.º 10736-2014-Lima

Operación n.º 28: Servicios Empresariales recibidos de una Persona jurídica No Domiciliada

Operación n.º 28

La empresa ALIMENTOS DUO S.A. (con RUC 20131312955) dedicada al negocio de alimentos, durante mayo 20XX contrata el servicio de ensayo de laboratorio de análisis de alimentos y control de calidad sobre los alimentos para el desarrollo de las actividades en el Perú, contando con los servicios de la empresa PURO LTD, domiciliada en Colombia. La contraprestación del servicio asciende a \$ 25 000 según Invoice 0001-2587, la cual será pagado fin de mes.

Concepto	Total	Tipo cambio	Total
(A) Por el servicio de asistencia técnica	\$ 25 000.00	3.665	S/ 91 625.00
(B) Impuesto a la renta 15 % de A*	\$ 3750.00	3.665	S/ 13 743.75
Neto a pagar al proveedor A - B	\$ 21 250.00	3.665	S/ 77 881.25
IGV 18 % de A**	\$ 4500.00	3.683	S/ 16 573.50

*Tipo cambio compra 31.05 artículo 50 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta

** Tipo cambio venta 31.05 numeral 17 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV

Con respecto al pago de impuestos, el contribuyente realiza el abono al fisco en la fecha vencimiento

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	91 625.00	
632	Asesoría y consultoría		
6327	Producción		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		13 743.75
401	Gobierno nacional		
42	40174 Renta de no domiciliados		77 881.25
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
31/5 Por el registro del Invoice por pagar al sujeto no domiciliado			
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	91 625.00	
903	Costos Indirectos de Fabricación		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		91 625.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/5 Por el destino del gasto			

----- 3 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS Facturas, boletas y otros 421 comprobantes por pagar 4212 Emitidas	77 881.25	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO Cuentas corrientes en instituciones financieras 104 1041 Cuentas corrientes operativas		77 881.25
31/5 Por el pago del Invoice			
----- 4 -----		Debe	Haber
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS 167 Tributos por acreditar 1674 IGV por acreditar no domiciliados	16 573.50	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR 401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas IGV – Servicios 40112 prestados por no domiciliados		16 573.50
31/5 Por el reconocimiento del IGV no domiciliado			
----- 5 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR 401 Gobierno nacional	13 743.75	
10	40174 Renta de no domiciliados EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO Cuentas corrientes en instituciones financieras 104		13 743.75

1041	Cuentas corrientes operativas		
20/6 Por el pago del impuesto a la renta de no domiciliado al fisco, según cronograma de vencimiento			
----- 6 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	16 573.50	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40112	IGV – Servicios prestados por no domiciliados		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		16 573.50
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
20/6 Por el pago del IGV no domiciliado			
----- 7 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	16 573.50	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV – Cuenta propia		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS		16 573.50
167	Tributos por acreditar		
1674	IGV por acreditar no domiciliados		
20/6 Por el reconocimiento del crédito fiscal del IGV no domiciliado			

c. Explicación

De acuerdo con el artículo 6 de la LIR, la contraprestación a pagar constituye una renta de fuente peruana. Por su parte, el inciso j) del artículo 9 de la referida ley precisa que se considera rentas de fuente peruana la obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país (Informe n.º 202-2019-Sunat/7T0000), independientemente de la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos. En otras palabras,

los servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría se gravan en el país donde el aprovechamiento del servicio tiene lugar, según Decisión 578. (Informe n.º 008-2012-Sunat/2B0000).

En cuanto a la retención, el contribuyente domiciliado deberá retener y abonar al fisco, con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario (artículo 76 de la LIR) para las obligaciones de periodicidad mensual, el 15 %, el cual deberá ser declarado y pagado a través del PDT 0617 Otras retenciones dentro del cronograma de vencimiento de obligaciones mensuales del periodo de mayo. Asimismo, para gozar del beneficio tributario de la tasa del 15 % (en lugar del 30 %), el beneficiario de los servicios de asistencia técnica deberá obtener y presentar a las autoridades fiscales del Perú (SUNAT) una declaración jurada elaborada antes de la prestación del servicio y un informe de una sociedad de auditoría (de prestigio internacional). Estos documentos son constitutivos para la aplicación de la tasa de retención del 15 % (resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01558-2-2020 y 08470-2-2018) en la medida que certifiquen que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente. Caso contrario, deberá aplicarse la tasa del 30 % (Informe n.º 059-2014-Sunat/5D0000). Esta obligación es aplicable siempre y cuando el importe total de la contraprestación por los servicios de asistencia técnica comprendidos en un solo contrato, incluidas sus prórrogas y modificaciones, supere las 140 UIT al momento de su celebración.

Con respecto a la deducción del gasto, mediante el Decreto Legislativo n.º 1369, se modificó el inciso a.4) al artículo 37 de la LIR. En tal sentido, los desembolsos por servicios a favor de beneficiarios no domiciliados podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio gravable a que correspondan (o devenguen) cuando hayan sido pagados o acreditados dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del impuesto a la renta correspondiente a dicho ejercicio. Se debe tener en cuenta que los gastos se deducen en el ejercicio en que devengan, según el artículo 57 de la LIR, salvo excepciones indicadas en el mismo artículo.

En la misma línea, el pago del IGV se realizará en la oportunidad del nacimiento de la obligación tributaria, la cual se origina en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución (Casación n.º 10736-2014-Lima), lo que ocurra primero (artículo 4 de la LIGV). En la misma línea, un servicio prestado por un sujeto no domiciliado estará gravado con el IGV cuando se consume o emplea en el Perú (Informe n.º 153-2020-Sunat/7T0000). Con respecto al cálculo, los desembolsos asumidos por una empresa domiciliada como contraprestación por los servicios brindados por un no domiciliado forman parte de la base imponible del IGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06212-11-2018).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128

42	pp. 131-132
10	pp. 64-65
90	p. 206
79	p. 195
16	pp. 75-77

e. Referencias tributarias

- Artículos 4, 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y numeral 17 del artículo 5 del Reglamento
- Artículos 6, 37, 57 y 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, inciso c) del artículo 4-A del Reglamento y Decreto Legislativo n.º 1369
- Informes n.º 202-2019-Sunat/7T0000, 059-2014-Sunat/5D0000, 008-2012-Sunat/2B0000 y 158-2019-Sunat/7T0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 06212-11-2018, 08286-1-2020, 01558-2-2020, 02785-8-2019 y 08470-2-2018
- Casación n.º 10736-2014-Lima

6.1.24. Contratación de costos vinculados a inventarios

Operación n.º 29: Mercadería adquirida con pago de transporte y desestiba, sujeto a detracción

Operación n.º 29

La empresa COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. adquiere 2000 cajas de bebidas gasificadas al proveedor COCADELA S.A. según tabla adjunta. Asimismo, se acuerda que el proveedor efectuará el transporte y la descarga respectiva en los almacenes de NANDELA, cobrándose los importes de S/ 1500 y S/ 150 respectivamente. Por los tres conceptos, el 23 de febrero COCADELA encomienda la emisión de la FA01-5878, 5879 y 5880 a un tercero por los conceptos de mercaderías, flete y desestiba. La factura se paga mediante depósito en cuenta.

Concepto	Unid.	Costo unitario	Peso total	Porcentaje	Flete	Desestiba
Gaseosa A 1 lt	210	4.00	100	40 %	600.00	60.00
Gaseosa B 1 lt	150	5.50	80	32 %	480.00	48.00
Gaseosa C 1 lt	720	5.00	70	28 %	420.00	42.00
			250	100 %	1500.00	150.00

Tras multiplicar las unidades con el costo unitario se tiene un importe que, de acuerdo con la política del contribuyente, será objeto de descuento por volumen equivalente al 5 %:

Concepto	Unid.	Costo unitario	Costo total	Descuento 5 %	Costo adquisición
Gaseosa A 1 lt	210	4.00	S/ 840.00	42.00	798.00
Gaseosa B 1 lt	150	5.50	S/ 825.00	41.25	783.75
Gaseosa C 1 lt	720	5.00	S/ 3600.00	180.00	3420.00
			S/ 5265.00	S/ 263.25	S/ 5001.75

Las operaciones de transporte y desestiba están sujetas a detracción, y son atendidas según constancias de detracción n.º 25487414 y 25487415 cancelados con cargo a la cuenta de detracciones cuyo titular es el contribuyente NANDELA.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	6651.75	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías 5001.75		
609	Costos vinculados con las compras		
60911	Transporte 1500.00		
60915	Estiba y desestiba (código sugerido) 150.00		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1197.32	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		7849.07
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
23/2 Por la adquisición de mercaderías, así como el reconocimiento del servicio de flete y desestiba			
----- 2 -----		Debe	Haber
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS	6651.75	
611	Mercaderías		
6111	Mercaderías		
20	MERCADERÍAS		6651.75

	201	Mercaderías		
	2011	Mercaderías		
	20111	Costo		
	23/2	Por las mercaderías recibidas en almacén y la transferencia del flete y desestiba incurridos		
	----- 3 -----			
			Debe	Haber
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	7849.07	
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas 5902.07		
	4212	Emitidas 1770.00		
	4212	Emitidas 177.00		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		7760.07
	101	Caja		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		89.00
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
		Cuentas corrientes para fines específicos		
	1042	71.00		
		Cuentas corrientes para fines específicos		
	1042	18.00		
	23/2	Por el pago de la factura mediante deposito en cuenta y cargo a la cuenta de detracciones (4 % flete y 10 % desestiba)		

c. Explicación

Se observa la adquisición de mercaderías junto con la contratación de costos vinculados a la compra, como flete y desestiba, los cuales formarán parte del costo total de los inventarios transferidos al depósito o almacén del contribuyente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01307-5-2015), en el marco de lo establecido por la NIC 2 y el artículo 20 de la LIR. De acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 2, los descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición. En este caso, los descuentos obtenidos por volúmenes de compra disminuirán el costo de las mercaderías compradas. Las tres operaciones se encuentran anotadas en el asiento n.º 1 de manera centralizada. Con respecto a los descuentos financieros como pronto pago, no corresponde deducir el mencionado descuento del costo de adquisición de los inventarios, puesto que no se trata de un descuento comercial.

Es menester precisar que si una empresa obtiene unidades adicionales como bonificación por haber efectuado volúmenes de compra, estas y las obtenidas originalmente a título oneroso deberán distribuirse entre el monto total de la factura, disminuyéndose así el costo unitario (párrafo 11 de la NIC 2).

Con respecto a la asignación de los costos vinculados a las distintas mercaderías, se utilizará como *driver* (o base de distribución) el peso de las mismas, el cual permite asignar el costo del flete y desestiba en función al peso de cada mercancía. De esta manera, una vez asignados los costos vinculados a la compra de cada mercadería, se procede a la anotación del costo total por mercadería en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas por mercadería.

En el marco del impuesto a la renta, tanto el valor de los inventarios como sus costos vinculados formarán parte de la categoría del costo computable del artículo 20 de la LIR, costo de adquisición, en la medida que se encuentren sustentados con los comprobantes de pago de compra respectivos (facturas, *tickets* y recibos por honorarios) y demás documentación de fecha cierta (resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10071-2-2015 y 07030-5-2014), se encuentren debidamente bancarizados y cumplan con el principio de causalidad del artículo 37 de la LIR.

Con respecto a la bancarización de la operación de compra, el contribuyente activa el ciclo de pagos utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5 del Decreto Supremo n.º 150-2007-EF. Para tal efecto, retira dinero de su caja y lo deposita en la cuenta corriente del proveedor a través de una agencia bancaria. Estas transacciones serán registradas en el Libro Caja y Bancos. Por su parte, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, según el artículo 8 del referido decreto. Caso contrario, el costo computable sin utilizar medios de pago es cero (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07225-3-2014).

Con respecto al IGV de adquisición, este constituye un impuesto recuperable al poder utilizarse como crédito fiscal en la medida que cumpla con los requisitos formales y sustanciales. Por ello, no forma parte del costo de adquisición (artículo 69 de la LIGV). No obstante, en los casos en que la entidad no tenga derecho a esta deducción, deberá formar parte del costo de adquisición.

Es necesario precisar que, según Resolución de Superintendencia n.º 073-2006/SUNAT, se incluye a las operaciones de transporte de bienes por vía terrestre y al movimiento de carga (estiba y desestiba) dentro de las operaciones sujetas al SPOT, siempre que el importe de la operación o valor referencial establecido por el Ministerio de Transporte y Comunicaciones sea mayor a S/ 400 para el caso de transporte, y siempre que el importe de la operación sea mayor a S/ 700 para operaciones de movimiento de carga. A ambas operaciones les corresponde la aplicación de la tasa del 4 % y 10 %, respectivamente, sobre el importe que queda obligado a pagar el comprador.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
21	pp. 87-89
61	pp. 163-164
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 18, 19 y 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, inciso c) del artículo 4-A del Reglamento y Decreto Legislativo n.º 1369
- Resolución de Superintendencia n.º 073-2006/SUNAT
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 10071-2-2015, 01307-5-2015, 07225-3-2014 y 07030-5-2014

6.1.25. Contratación de costos vinculados a activos fijos

Operación n.º 30: Servicios contratados en la adquisición de una maquinaria

Operación n.º 30

Con fecha 4 de setiembre, el contribuyente INDUSTRIAS NANDELA S.A. realiza la adquisición de una maquinaria por un valor de S/ 55 230 más IGV, con derecho a descuento por pronto pago del 5 % antes del 15 de setiembre. Para poder tener la maquinaria en las instalaciones de la empresa y en la ubicación y las condiciones adecuadas para su funcionamiento, se incurre en diversos desembolsos. En tal sentido, la máquina queda operativa el 9 de setiembre y se entrega para uso el 10.

Concepto	Comprobante	Valor	IGV	Total
Maquinaria	E001-895	55 230.00	9941.40	65 171.40
Transporte	FA02-007812	1000.00	180.00	1180.00
Honorarios de instalación y montaje	RxH E001-102	2500.00		2500.00
Comprobación (material y mano de obra)	F001-2541	1500.00	270.00	1770.00
Costo computable		60 230.00		

*No se considera el descuento por pronto pago al tratarse de un concepto no comercial.

El 11 se contrató a crédito el servicio de capacitación de personal que utilizará dicho bien por el monto de S/ 600 más IGV.

La adquisición se paga el 12 de setiembre con cheque sin la cláusula "no negociable". Con respecto a la detracción, el proveedor realizó la autodetracción correspondiente, generándose el descuento por pronto pago.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	55 230.00	
333	Maquinaria y equipo de explotación		
3331	Maquinaria y equipo de explotación		
33311	Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	9941.40	
401	Gobierno nacional		

	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		65 171.40
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4654 Propiedad, planta y equipo		
	4/9 Por la adquisición de la maquinaria		
	----- 2 -----	Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	5000.00	
	339 Obras en curso		
	3393 Maquinaria en montaje		
	33931 Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	450.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		5450.00
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4654 Propiedad, planta y equipo		
	4/9 Por los servicios vinculados a la ubicación y condición actual de la maquinaria		
	----- 3 -----	Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	5000.00	
	333 Maquinaria y equipo de explotación		
	3331 Maquinaria y equipo de explotación		
	33311 Costo		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		5000.00
	339 Obras en curso		
	3393 Maquinaria en montaje		
	33931 Costo		
	10/9 Por la reclasificación de los servicios de transporte, instalación y comprobación de la maquinaria a su código contable respectivo		
	En cuanto al costo de capacitación, este no se incluye en el costo de la maquinaria. Para mayor entendimiento, se muestra el siguiente gráfico del periodo de medición inicial del activo:		
		10.9 Fecha de entrega del bien (apta para su uso)	
4.9	Compra del bien	9.9	Término de los servicios de depreciación
		Inicio de	11.9
			de
			12.9
			Pago de los

fecha adquisición	vinculados al bien	del personal operario	servicios contratados	
----- 4 -----		Debe	Haber	
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	600.00		
	624 Capacitación			
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	108.00		
	401 Gobierno nacional			
	4011 Impuesto general a las ventas			
	40111 IGV - Cuenta propia			
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS			708.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar			
	4212 Emitidas			
11/9 Por la capacitación del personal que usará la maquinaria adquirida				
----- 5 -----		Debe	Haber	
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	3531.07		
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
	4654 Propiedad, planta y equipo			
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			538.64
	401 Gobierno nacional			
	4011 Impuesto general a las ventas			
	40111 IGV - Cuenta propia			2992.43
77	INGRESOS FINANCIEROS			
	775 Descuentos obtenidos por pronto pago			
12/9 Por la nota de crédito emitida por el descuento por pronto pago				
----- 6 -----		Debe	Haber	
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	67 090.33		
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado			
	4654 Propiedad, planta y equipo			
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO			67 090.33
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041 Cuentas corrientes operativas			
12/9 Por el pago de los costos iniciales de la maquinaria neto de descuento				

c. Explicación

En el marco contable, el ciclo de adquisición de activos fijos involucra la contabilización del costo del activo, así como la adición de los desembolsos relacionados con la adquisición, vale decir, la contratación de costos iniciales, como desembolsos en transporte y la instalación y montaje, necesarios para la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, conforme lo establece la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo. Por su parte, el descuento por pronto pago no forma parte del costo inicial toda vez que se trata de un descuento producido por asuntos financieros (formas de pago) y no por asuntos comerciales (en cuyo caso sí se deduce del costo, tal como lo contempla el párrafo 16 de la NIC 16 sobre los componentes del costo).

En el marco tributario, el tratamiento es muy similar, donde el artículo 20 de la LIR precisa que los costos iniciales mencionados formarán parte del costo de adquisición en la medida que constituyen costos directamente atribuibles y necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente por el contribuyente propietario. Con respecto al ingreso financiero, este responde a las costumbres de la plaza o a alguna política de ventas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03801-5-2021), ingreso gravado en la determinación anual del impuesto a la renta (Informe n.º 051-2014-SUNAT/4B0000).

En cuanto al IGV, las compras de activo fijo incrementan el crédito fiscal que tiene como derecho el contribuyente adquirente siempre que cumplan requisitos sustanciales del artículo 37 de la LIR y aspectos formales, como tener el comprobante de pago respectivo, cumplir con el pago de la detracción (en este caso no aplica por no exceder los S/ 400 para el servicio de transporte y S/ 700 para los servicios de instalación y montaje), contar con el medio de pago y tener contabilizados el comprobante de pago que sustenta la compra y la constancia de detracción en el Registro de Compras.

Después de la compra de la maquinaria y demás desembolsos necesarios para su ubicación y funcionamiento, el contribuyente procede a activar el ciclo de pagos, aprovechando el descuento por pronto pago. Al respecto, de acuerdo con los artículos 26 y 27 de la LIGV, los ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal se producen por deducciones al crédito fiscal, entre las cuales se encuentran los descuentos. Para tal efecto, de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento de la LIGV, el ajuste se efectuará cuando se produzca el descuento. En tal sentido, el proveedor deberá emitir la nota de crédito para acreditar tal descuento, conforme lo prescribe el numeral 1.1. del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia n.º 007-99/SUNAT. Por el importe neto de descuento, el contribuyente utiliza cheques sin la cláusula "no negociable", uso que permite, a partir del 2018, sustentar el gasto, crédito fiscal o costo computable, según la Ley n.º 30730 que modifica a los artículos 3, 5 y 7 de la Ley de Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Decreto Supremo n.º 150-2017-EF, la cual dispone que a partir de agosto de 2018 ya no resulta exigible que el cheque contenga la cláusula "no negociable" para calificar como un medio de pago. Dicho cheque deberá figurar en el Libro Caja y Bancos como medio de pago utilizado para la aludida salida de dinero.

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
33	pp. 112-114
40	pp. 127-128
46	pp. 139-140
77	pp. 192-193
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 18, 19, 16 y 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 7 del Reglamento
- Artículos 20 y 377 de la Ley del impuesto a la renta
- Numeral 1.1. del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia n.º 007-99/SUNAT.
- Ley n.º 30730 que modifica a los artículos 3, 5 y 7 de la Ley de Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Decreto Supremo n.º 150-2017-EF.
- Informe n.º 051-2014-SUNAT/4B0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03801-5-2021

Entre los principales desembolsos directamente relacionados con un activo fijo, se tiene los siguientes:

Compra de terreno: se incluyen comisiones a los agentes, costos de transferencia y registros de propiedad, cuotas de escrituración, demolición de edificios que no interesan, desembolsos de acondicionamiento (como movimiento de tierras, nivelación y obras de saneamiento y drenaje), derribos de construcciones e impuesto predial atrasado.

Construcción de una edificación: comprende honorarios de arquitectos, servicio de excavación, servicios de contratistas de construcción, materiales de construcción, mano de obra directa - planilla, permisos, seguros de construcción, vigilancia de la obra y construcción de caseta.

Adquisición de maquinarias y equipo: se incluye materias primas que se utilicen para probar o experimentar el bien, costos de plataforma base o refuerzos especiales, montaje e instalación, e inspecciones y pruebas previas a su puesta en marcha.

Sobre las notas de crédito, se debe recordar lo siguiente:

Las notas de crédito negociables que no se utilizaron dentro del plazo de su vigencia por parte del adquirente o beneficiario del descuento, devolución o anulación, pueden ser reemplazadas (Informe n.º 227-2018-Sunat/340000).

En cuanto al descuento por pronto pago, se reconocerá el gasto o ingreso financiero por descuento por pronto pago en las cuentas 67 o 77, respectivamente (PCGE, 2021, pp. 174-175 y 192-193).

Con respecto a los descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos, estos no se consideran para calcular pagos a cuenta del IR:

Los descuentos efectuados por los proveedores en notas de crédito contabilizadas en la "Cuenta 73 - Descuentos, rebajas y bonificaciones obtenidos" implican un menor pago por el bien adquirido o la anulación de una compra, no así la generación de una renta, por lo que, según el Tribunal Fiscal, no se consideran en la base de cálculo de los pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta. En cambio, los descuentos registrados en la "Subdivisionaria 775 - Descuentos obtenidos por pronto pago" sí afectan la determinación de los pagos a

cuenta del impuesto a la renta al considerarse como ingresos financieros (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00774-3-2015).

En caso de bonificaciones en especie recibidas de proveedores:

si bien quien recibe bonificaciones mercantiles en especie de sus proveedores no tiene la obligación de pagar suma alguna, sí corresponde que las registre como bienes propios, de acuerdo con su valor de ingreso al patrimonio y que se reconozca un ingreso que se encontrará gravado con el impuesto a la renta. El ingreso estará gravado con el impuesto en el momento en que se registre en el patrimonio de la empresa las bonificaciones con independencia de su posterior venta. (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10146-10-2014)

6.1.25. Devolución de inventarios a proveedores

Operación n.º 31: Devolución de mercaderías a proveedor y devolución de dinero cancelado

Operación n.º 31

Con fecha 15 de febrero, la empresa COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. devuelve dos automóviles por desperfectos en la fabricación, los cuales fueron adquiridos a su proveedor DENIPRO S.A.C. (Operación 1), según detalle de nota de crédito E001-28. Como la operación fue cancelada a la fecha de operación, se acuerda la devolución por transferencia bancaria 0252787112.

Concepto	Costo Unit.	Total
2 vehículos	85 000.00	170 000.00
Valor venta		170 000.00
IGV		30 600.00
Precio venta		200 600.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar 421 Emitidas	200 600.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR 401 Gobierno nacional		30 600.00

	4011	Impuesto general a las ventas		
	40111	IGV - Cuenta propia		
60		COMPRAS		170 000.00
	601	Mercaderías		
	6011	Mercaderías		
15/2 Por la recepción de la nota de crédito NC n.º 001/1001 por el concepto de devolución				
----- 2 -----			Debe	Haber
61		VARIACIÓN DE INVENTARIOS	170 000.00	
	611	Mercaderías		
	6111	Mercaderías		
20		MERCADERÍAS		170 000.00
	201	Mercaderías		
	2011	Mercaderías		
	20111	Costo		
15/2 Por la salida de las mercancías defectuosas				
----- 3 -----			Debe	Haber
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	200 600.00	
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Cuentas corrientes operativas		
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		200 600.00
		Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	421	comprobantes por pagar		
	4212	Emitidas		
15/2 Por la devolución del dinero pagado por mercaderías defectuosas				

c. Explicación

Tras haber cumplido las solicitudes de compra de vehículos, el contribuyente encuentra que las mercancías se encuentran en estado defectuoso, lo que imposibilita su comercialización y generación de rentas gravadas. En tal sentido, procede a devolver dichos bienes y se emite la respectiva nota de crédito, según el artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago. Dicha devolución de mercaderías deberá reflejarse en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas.

En relación con el impuesto a la renta, según el artículo 20, el costo computable (en este caso, costo de adquisición) comprende la contraprestación pagada por el bien adquirido. Para el presente caso, el costo computable comprende el valor pactado a título oneroso por los dos vehículos. Este costo será deducible en la medida que sea necesario para producir y mantener la fuente productora de renta (artículo 37 de la LIR).

En el tratamiento del IGV, de acuerdo con los artículos 26 y 27 de la LIGV, los ajustes al crédito fiscal se producen por deducciones al crédito fiscal, en este caso, por devoluciones de inventarios a

proveedores. Por ende, el contribuyente anotará la nota de crédito E001-28 en su Registro de Compras del periodo febrero, lo cual disminuirá el crédito fiscal del mes.

Con respecto al ciclo de pagos, el contribuyente obtendrá la devolución de su dinero por las mercaderías defectuosas, dinero que aparece en el Debe de la cuenta 10 y en el Libro Caja y Bancos. Por otro lado, este ingreso de dinero deberá contar con la debida acreditación documentaria (obligación de sustentar los depósitos según Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04704-9-2014) y evitar la aplicación de la base presunta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08235-5-2014); de lo contrario, se aplicará la presunción de ventas del artículo 66 del Código Tributario, y la Administración Tributaria podrá presumir que el patrimonio no declarado se originó por ingresos no declarados (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02461-3-2017). En tal sentido, la falta de sustento del dinero depositado en las cuentas del contribuyente abre la presunción por diferencias en cuentas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06906-10-2014). Es necesario precisar que el registro en la cuenta "proveedores" de una deuda ya cancelada origina la presunción por patrimonio no declarado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07859-3-2014).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
42	pp. 131-132
42	pp. 131-132
10	pp. 64-65
20	pp. 85-86
61	pp. 163-164

e. Referencias tributarias

- Numerales 18, 19, 26 y 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 02461-3-2017, 08235-5-2014, 07859-3-2014, 06906-10-2014 y 04704-9-2014

En caso de devolución de inventarios, ¿a qué costo reingresan al almacén?

Las devoluciones que realicen los contribuyentes por las ventas hechas o que realice el área de producción se efectuarán, al momento del reingreso al almacén, al costo de salida al que fueron despachados, vale decir, al costo que se les asignó al dejar el almacén, según el método de valuación (como el PEPS o Promedio), disminuyendo el costo de adquisición o el costo de venta (para el caso de una venta), o el costo de las materias primas, suministros o envases que participan en el proceso productivo en el caso de una empresa industrial.

6.1.26. Importación de inventarios y drawback

Operación n.º 32: Importación para el consumo de tela y su posterior restitución arancelaria

Operación n.º 32

El contribuyente PROCESADORA DANOX realiza su primera importación de telas impregnadas con poliuretano (subpartida arancelaria 5903.20.00.00) para la fabricación y exportación de cuero sintético a base a poliuretano, según liquidación:

Los comprobantes internacionales fueron emitidos el 2 de marzo, fecha de pago y de embarque de las telas (tipo de cambio venta: 3.791).

El arribo y desembarque de los bienes se produce el 14 de marzo. Después de cumplir con la documentación respectiva (despacho anticipado) para la numeración de la DAM 235-2022-123456 (emitida el 14 de marzo), el contribuyente procede a pagar los impuestos respectivos al día siguiente de la emisión (15 de marzo, con un tipo de cambio venta 3.715), efectuándose el levante el día siguiente, día en que las mercancías son trasladadas al almacén del contribuyente.

Mediante mandato electrónico, el agente de aduanas asumió la representación del importador y se emitió por sus servicios los comprobantes FA01-259 y FA01-260.

Concepto	Detalle	Total \$	Total S/
Detalle de la DAM 235-2022-123456			
Invoice (valor de las telas)*		25 900.00	98 186.90
Guía Aérea (flete aéreo)*		500.00	1895.50
Insurance (seguro internacional)*		135.00	511.79
Valor CIF - Aduanas		26 535.00	100 594.19
Ad valorem	99 413.40*11 %	2919.00	10 844.00
ISC	(\$26 760+\$2944)*0 %	0.00	0.00
IGV ****	(\$26 760+\$2944+\$0)*16 %	4713.00	17 509.00
IPM ****	(\$26 760+\$2944+\$0)*2 %	589.00	2188.00
Total		34 756.00	131 135.19
Detalle de la liquidación de cobranza			
Percepción 10 %****	Base imponible	34 756.00	138 537.42
	Tasa 10 %	3476.00	12 913.00
Detalle de las facturas emitidas por el agente de Aduana			
Comisión (no incluye IGV)		FA01-259	1500.00
Almacenamiento aduanero (no incluye IGV)		FA01-260	3600.00
Total a pagar			149 148.19

*Tipo de cambio venta: 3.791

**Consultar <http://www.aduanet.gob.pe/itarancel/arancelS01Alias>

***Tipo de cambio venta: 3.715 IGV a pagar comprende el IGV+IMP

****Tipo cambio de la fecha de pago (no de emisión). Numeral 17 del artículo 5 del RLIGV

TIPO DE PRODUCTO: FE ERRATAS 08.11.2014-DS.312-2014-EF-06.11.2014-LEY 29666-I

Gravámenes Vigentes	Valor
Ad / Valorem	11%
Impuesto Selectivo al Consumo	0%
Impuesto General a las Ventas	16%
Impuesto de Promoción Municipal	2%
Derecho Especificos	N.A.
Derecho Antidumping	N.A.
Seguro	2%
Sobretasa Tributo	0%
Unidad de Medida:	(*)
Sobretasa Sanción	N.A.

N.A.: No es aplicable para esta subpartida

Nota. Extraído de <http://www.aduanet.gob.pe/itarancel/arancelS01Alias>

El contribuyente tiene planeado, luego de la exportación del cuero sintético, solicitar la restitución de derechos arancelarios, cuyo ingreso monetario a favor de la empresa será tratado en el capítulo referido al ciclo de ingresos.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	Ad valorem
X	X	X

b. Contabilización

1		Debe	Haber
60	COMPRAS	100 594.19	
602	Materias primas	98 186.90	
609	Costos vinculados con las compras		
6092	Costos vinculados con las compras de materias primas		
60921	Transporte	1895.50	
60922	Seguros	511.79	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		100 594.19
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
2/3 Por el reconocimiento de los costos incurridos en la operación internacional			
2		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	100 594.19	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		100 594.19
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		

10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
2/3 Por el pago del Invoice, Guía Aérea e Insurance			
----- 3 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	15 944.00	
609	Costos vinculados con las compras		
6092	Costos vinculados con las compras de materias primas		
60923	Derechos aduaneros 10 844.00		
60924	Comisiones 1500.00		
60925	Almacenamiento 3600.00		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	19 697.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		24 797.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
7/3 Por el reconocimiento de los costos incurridos para la nacionalización de las mercancías			
----- 4 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	12 913.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40113	IGV - Régimen de percepciones		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		12 913.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
15/3 Por el pago de la percepción según Liquidación de Cobranza			
----- 5 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	24 797.00	
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		24 797.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		

10411	Cuentas corrientes operativas		
	Soles		
15/3	Por el pago de la DAM y gastos aduaneros		
----- 6 -----		Debe	Haber
28	INVENTARIOS POR RECIBIR	116 538.19	
284	Materias primas		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		116 538.19
612	Materias primas		
6121	Materias primas		
15/03	Por la transferencia de los costos incurridos a una cuenta en tránsito		
----- 7 -----		Debe	Haber
24	MATERIAS PRIMAS	116 538.19	
241	Materias primas		
2411	Materias primas		
24111	Costo		
28	INVENTARIOS POR RECIBIR		116 538.19
284	Materias primas		
16/3	Por el ingreso definitivo de los bienes al almacén del contribuyente		

c. Explicación

Según la NIC 2, los impuestos pagados y no recuperables en el ciclo de adquisición y pagos (como el *ad valorem*) constituyen costos del inventario. En el marco del costo computable del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la renta, este comprende todos los que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente, costos que se acumularán en la cuenta 28 (inventario en tránsito), reclasificándose a la cuenta 24 cuando ingrese definitivamente al almacén del contribuyente.

Los documentos internacionales, como el invoice, guía aérea e insurance son expresados en moneda nacional utilizando el tipo de cambio de fecha de emisión. Estos documentos emitidos en el exterior son anotados en el Registro de Compras Formato 8.2 y en el Libro Diario (asientos contables de compras). Después de la revisión, Aduana procede a la numeración de la declaración de importación para el consumo (artículo 140 de la Ley General de Aduanas - LGA). Asimismo, por mandato expreso del artículo 143 de la LGA, los derechos arancelarios y demás impuestos que corresponda aplicar serán los vigentes en la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera. Con respecto a la DAM emitida el 25 de enero, se debe utilizar el tipo de cambio venta de la fecha de pago.

Por su parte, los documentos nacionales emitidos por la Aduana y la Agencia de aduana a propósito de la prestación de servicios en el Perú serán anotados en el Registro de Compras Formato 8.1 y en el Libro Diario (asientos contables de compras), sin considerar el impuesto recuperable (IGV). De igual forma, estos conceptos son parte del costo computable de acuerdo con el artículo 20 de la LIR.

El contribuyente anotará los pagos de las deudas tributarias y aduaneras y obligaciones comerciales en el Libro Caja y Bancos. Una vez cancelados los impuestos y aranceles, y luego de los controles de Aduana, el contribuyente

pasa a disponer las mercancías para su traslado a almacenamiento. Conforme lo establece la NIC 21, los inventarios ingresados al almacén y cancelados a los proveedores mantendrán su equivalencia en la moneda local (S/) con la tasa de cambio de la fecha de origen.

En el ciclo transaccional de pagos, con respecto al impuesto a la renta, el contribuyente tendrá que efectuar la retención de S/ 6.00 (1895.50*1 %*30 %) por el flete aéreo y S/ 11.00 (413*7 %*30 %) por el seguro internacional, importes que serán declarados utilizando el formulario virtual 617 Otras Retenciones (artículos 12 y 48 de la LIR) y teniendo en cuenta el cronograma de vencimiento de obligaciones tributarias.

Con respecto al crédito fiscal, el contribuyente utilizará el crédito fiscal consignado en la DAM y en los demás comprobantes emitidos por el agente de Aduana en tanto se cumplan los requisitos sustanciales y formales regulados en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

Para efecto del cálculo del monto de la percepción, conforme lo establece el artículo 21 de la Ley n.º 29173 y el artículo 7º de la Resolución de Superintendencia n.º 203-2003/SUNAT, la conversión en moneda nacional del importe de la operación se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de emisión de la DUA o DSI, en este caso, 15 de marzo.

Con respecto al costo de importación, este formará parte del costo computable en la medida que sea deducible para efectos del impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01593-1-2018). El costo computable de los inventarios, que comprende el *ad valorem* y demás costos vinculados (ver asiento n.º 1), deberá anotarse en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas.

Por otro lado, al haberse pagado derechos arancelarios, el contribuyente importador y productor-exportador puede solicitar la restitución de derechos arancelarios, para lo cual, entre otros aspectos, debe realizar los pagos de operaciones de comercio exterior utilizando medios de pago (Informe n.º 99-2017-Sunat/5D1000). En tal sentido, se benefician del *drawback* las empresas productoras-exportadoras cuyo costo de producción se incrementa por los derechos de aduana que gravan la importación de bienes incorporados o consumidos en la producción del bien exportado (Informe n.º 047-2014-Sunat/5D1000). La restitución de derechos arancelarios implicará una entrada de dinero en el Libro Caja y Bancos Formato 1.2.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
42	pp. 131-132
10	pp. 64-65
40	pp. 127-128
28	pp. 100-101
61	pp. 163-164
25	pp. 95-96

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 12, 20 y 48 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 21 de la Ley n.º 29173 y artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 203-2003/SUNAT
- Artículos 140 y 143 de la Ley General de Aduanas

- Informes n.º 47-2016-SUNAT/5D1000, 174-2020-SUNAT/340000, 15-2019-SUNAT/340000, 99-2017-Sunat/5D1000 y 047-2014-Sunat/5D1000

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01593-1-2018, 04887-3-2020, 06462-8-2014 y 05798-4-2013

Los contribuyentes que opten por vender sus inventarios antes de tramitar su nacionalización efectuarán el siguiente tratamiento contable, destacando el uso de la dinámica contable de la cuenta 28.

De acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 2, los inventarios adquiridos comprenderán todos los costos necesarios que han tenido lugar para su adquisición, excluyéndose, en este caso en particular, el *ad valorem* debido a que no se ha efectuado la nacionalización.

En materia de teneduría contable, en la medida que las existencias no han llegado a los almacenes del importador, deberá controlarse las existencias con la cuenta 28 Inventarios por recibir. Debido a que no se efectuó la nacionalización, no será necesario la reclasificación de la cuenta 28 a la cuenta 20. Por lo tanto, el costo de venta se efectuará sobre la cuenta 28.

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	100 000.00	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		100 000.00
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
X/X Por la adquisición de mercaderías proveniente del exterior			
----- 2 -----		Debe	Haber
28	INVENTARIOS POR RECIBIR	100 000.00	
281	Mercaderías		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		100 000.00
611	Mercaderías		
6111	Mercaderías		
X/X Por el destino de las mercaderías no nacionalizadas			
----- 3 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	150 000.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		

70	VENTAS		150 000.00
701	Mercaderías		
7011	Mercaderías - venta de exportación		
70111	Terceros		
X/X Por la venta de mercaderías no nacionalizadas			
----- 4 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	100 000.00	
691	Mercaderías		
6911	Mercaderías - exportación		
69111	Terceros		
28	INVENTARIOS POR RECIBIR		100 000.00
281	Mercaderías		
X/X Por el costo de venta de las mercaderías no nacionalizadas			

La operación trata sobre bienes no ubicados en el territorio nacional. Al no ser importados de forma definitiva, la venta de mercaderías antes de que se nacionalicen no se encuentra gravada con el IGV, según lo establece el literal a) del artículo 1 de la LIGV. Por tratarse de una transferencia de bienes, existe la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo (numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago). Por último, el ingreso producto de la venta, antes de ser nacionalizada, constituye un ingreso gravado con el impuesto a la renta, de acuerdo con el artículo 3 de la LIR.

Trámite de la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios

Le empresa PROCESADORA DANOX realiza la exportación de mercancías elaboradas a partir de cuero sintético a base a poliuretano, en la DAM de exportación N° 118-2022-41-13554, numerada con fecha 20/7/2022 por un monto de US\$ 180 000 (S/ 3.878 T.C. venta portal SUNAT). Una vez regularizada la exportación, con fecha 18/8/2022, la empresa tramita a través de la plataforma Drawback Web su solicitud. Luego de ser evaluada se aprueba la solicitud con fecha 24/8/2022 (T.C. SBS) y se procede con el depósito en la cuenta declarada por la empresa considerando el 3 % del valor FOB exportado al tipo de cambio promedio ponderado compra publicado por la SBS de la fecha de aprobación de la solicitud.

Se debe tener en cuenta el cumplimiento del procedimiento general de restitución de derechos arancelario - Drawback:

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/perfeccionam/drawback/procGeneral/despa-pg.07.htm>

Tipo de cambio SUNAT - Exportación:

<https://e-consulta.sunat.gob.pe/cl-at-ittipcam/tcS01Alias>

SUNAT - Tipo de Cambio Oficial

Consulta de tipo de cambio

Descargar Enviar Correo : Seleccione Mes : jul. 2022 Buscar

Tipo de Cambio Mensual

Mes Actual Julio 2022

Domingo	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado
26	27	28	29	30	1 Compra 3.820 Venta 3.830	2 Compra 3.843 Venta 3.854
3	4	5 Compra 3.827 Venta 3.839	6 Compra 3.856 Venta 3.862	7 Compra 3.878 Venta 3.888	8 Compra 3.881 Venta 3.888	9 Compra 3.897 Venta 3.905
10	11	12 Compra 3.928 Venta 3.939	13 Compra 3.965 Venta 3.972	14 Compra 3.959 Venta 3.968	15 Compra 3.951 Venta 3.958	16 Compra 3.884 Venta 3.906
17	18	19 Compra 3.884 Venta 3.892	20 Compra 3.866 Venta 3.878	21 Compra 3.878 Venta 3.888	22 Compra 3.905 Venta 3.914	23 Compra 3.910 Venta 3.918
24	25	26 Compra 3.910 Venta 3.919	27 Compra 3.911 Venta 3.921	28 Compra 3.916 Venta 3.925	29 Compra 3.916 Venta 3.925	30 Compra 3.916 Venta 3.925
31 Compra 3.916 Venta 3.925	1	2	3	4	5	6

Tipo de Cambio Promedio Ponderado SBS - Drawback:

https://www.sbs.gob.pe/app/pp/sistip_portal/paginas/publicacion/tipocambiopromedio.aspx



COTIZACIÓN DE OFERTA Y DEMANDA TIPO DE CAMBIO PROMEDIO PONDERADO

Ingrese fecha: 24/08/2022 Consultar Exportar

Tipo de Cambio al 24/08/2022

MONEDA	COMPRA (S/)	VENTA (S/)
Dólar de N.A.	3.861	3.867
Dólar Canadiense	2.493	3.438
Libra Esterlina	4.219	5.211
Yen Japonés	0.027	0.035
Peso Mexicano	0.162	0.198
Franco Suizo	3.449	4.598
Euro	3.826	4.038

Asiento Exportación: Valor FOB exportado US\$ 180 000 x 3.878 = 698 040.00 (20/7/2022)

----- 1 -----		Debe	Haber
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		698 040.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
VENTAS			698 040.00
701	Mercaderías		
7011	Mercaderías - venta de exportación		
70111	Terceros		
X/X Por la exportación de mercaderías			
----- 2 -----		Debe	Haber
COSTO DE VENTAS		300 000.00	
691	Mercaderías		
6911	Mercaderías - exportación		
69111	Terceros		
INVENTARIOS POR RECIBIR			300 000.00
281	Mercaderías		
X/X Por el costo de venta de las mercaderías exportadas			

Asiento Solicitud Drawback: Valor FOB exportado US\$ 180 000 x 3 % = US\$ 5400.00.

Monto por depositar: US\$ 5400.00 x 3.861 = 20 849.40

----- 1 -----		Debe	Haber
CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS		20 849.40	
168	Otras Cuentas por Cobrar diversas		
1682	Otras Cuentas por Cobrar diversas		
OTROS INGRESOS DE GESTION			20 849.40
759	Mercaderías		
7599	Mercaderías - venta de exportación		
X/X Por el registro una vez confirmada la procedencia de la solicitud			
----- 2 -----		Debe	Haber
EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO		20 849.40	
104	Cuentas Corrientes en Instituciones financieras		
1042	Cuentas Corrientes para fines específicos		
CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS			20 849.40
168	Otras Cuentas por Cobrar diversas		
1682	Otras Cuentas por Cobrar diversas		
X/X Por el depósito del <i>drawback</i> en la cuenta del productor exportador			

6.1.27. Importación de Activos Fijos

Operación n.º 33: Importación de maquinaria

Operación n.º 33

El contribuyente PROCESADORA DANOX realiza la importación de una máquina de fabricación de cuero sintético de alta capacidad para PU, modelo HY ISO9001 (subpartida arancelaria 8453.10.00.00) para la fabricación y exportación de cuero sintético a base a poliuretano, según liquidación adjunta, donde el precio pactado fue bajo el incoterm CIF.

Los comprobantes internacionales fueron emitidos el 2 de mayo, fecha de pago y de embarque de la maquinaria (tipo de cambio venta: 3.838).

El arribo y desembarque del bien se produce el 13 de junio. Después de cumplir con la documentación respectiva (despacho anticipado) para la numeración de la DAM 235-2022-001234 (emitida el 14 de junio), el contribuyente procede a pagar los impuestos respectivos al día siguiente de la emisión (14 de junio, con un tipo de cambio venta de 3.783), efectuándose el levante el día siguiente, día en que la máquina es trasladada al almacén del contribuyente.

Mediante mandato electrónico, el agente de Aduanas asumió la representación del importador y se emitió por sus servicios los comprobantes FA01-1009, 1010 y 1011.

Concepto	Detalle	Total \$	Total S/
Detalle de la DAM 235-2022-123456			
Invoice (valor de la máquina)*		20 000.00	76 760.00
Bill of lading (flete marítimo)*		688.00	2640.54
Insurance (seguro internacional)*		125.00	479.75
Valor CIF - Aduanas (A)		20 813.00	79 880.29
Ad valorem (B)	20,813*0 %	0.00	0.00
ISC	(\$20,813+\$0)*0 %	0.00	0.00
IGV ****	(\$20,813+\$0+\$0)*16 %	3,330.00	12 597.00
IPM ****	(\$20,813+\$0+\$0)*2 %	416.00	1574.00
Total		24 559.00	94 051.29
Detalle de la liquidación de cobranza			
Percepción %****	3.5 Base imponible	24 559.00	97 892.17
	Tasa %	3.5 0	2456.00 0
Detalle de las facturas emitidas por el agente de Aduana			

Comisión (no incluye IGV)	FA01-1009	1500.00
Transporte interno (no incluye IGV)	FA01-1010	1200.00
Almacenamiento aduanero (no incluye IGV)	FA01-1011	3600.00
Tot al (C)		6300.00
Total a pagar		108442.29
Costo de adquisición (A+B+C)		86180.29

*Tipo de cambio venta: 3.838

**Consultar

<http://www.aduanet.gob.pe/itarancel/aranancelS01Alias>

***Tipo de cambio venta: 3.783. IGV por pagar comprende el IGV+IMP

****Tipo cambio de la fecha de pago (no de emisión). Numeral 17 del artículo 5 del RLIGV

MEDIDAS IMPOSITIVAS PARA LAS MERCANCIAS DE LA SUBPARTIDA NACIONAL 8453.10.00.00 ESTABLECIDAS PARA SU INGRESO AL PAÍS

TIPO DE PRODUCTO: LEY 29666-IGV 20.02.11

Gravámenes Vigentes	Valor
Ad / Valorem	0%
Impuesto Selectivo al Consumo	0%
Impuesto General a las Ventas	16%
Impuesto de Promoción Municipal	2%
Derecho Específicos	N.A.
Derecho Antidumping	N.A.
Seguro	1%
Sobretasa Tributo	0%
Unidad de Medida:	(*)
Sobretasa Sanción	N.A.

N.A.: No es aplicable para esta subpartida

Nota. Extraído de <http://www.aduanet.gob.pe/itarancel/aranancelS01Alias>

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	86 180.29	
338	Unidades por recibir		
3381	Maquinaria y equipo de explotación		
33811	Costo		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		86 180.29
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
2/5 Por el reconocimiento de la importación de la maquinaria y costos asociados de transporte y seguro			
----- 2 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	86 180.29	
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		86 180.29
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuentas corrientes operativas Soles		
2/5 Por el pago del Invoice, flete e Insurance			
----- 3 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	14 171.00	
401	Gobierno nacional	6300.00	
4011	Impuesto General a las Ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		14 171.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
14/6 Por el reconocimiento de la DAM			
----- 4 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	9291.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto General a las Ventas		
40113	IGV - Régimen de percepciones		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		9291.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		

10411	Cuentas corrientes operativas soles		
14/6 Por el pago de la percepción según liquidación de cobranza			
----- 5 -----		Debe	Haber
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS	14 171.00	
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		14 171.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuentas corrientes operativas soles		
14/6 Por el pago de la DAM y gastos aduaneros			
----- 6 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	86 180.29	
333	Maquinaria y equipo de explotación		
3331	Maquinaria y equipo de explotación		
33311	Costo		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		86 180.29
338	Unidades por recibir		
3381	Maquinaria y equipo de explotación		
33811	Costo		
15/6 Por la recepción de la maquinaria			

c. Explicación

De acuerdo con los párrafos 16 y 17 de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, las maquinarias serán reconocidas al costo inicial, el cual comprende el valor del activo fijo, incluidos los derechos arancelarios de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio, así como los demás costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por el contribuyente.

Los documentos internacionales, como invoice, guía aérea e insurance, son expresados en moneda nacional utilizando el tipo de cambio de fecha de emisión, debiendo anotarse en el Registro de Compras formato 8.2. Después de la revisión, Aduana procede a la numeración de la declaración de importación para el consumo (artículo 140 de la Ley General de Aduanas - LGA). Con respecto a la DAM emitida el 25 de enero, se debe utilizar el tipo de cambio venta de la fecha de pago.

Por su parte, los documentos nacionales emitidos por la Aduana y por la Agencia de aduana a razón de la prestación de servicios en el Perú serán anotados en el Registro de Compras

formato 8.1. Tributariamente, estos conceptos son parte del costo computable sin considerar el impuesto recuperable IGV (artículo 20 de la LIR).

Una vez cancelada la deuda tributaria y luego de los controles de Aduana, el contribuyente pasa a disponer las mercancías para su traslado y uso. Conforme lo establece los párrafos 21 y 22 de la NIC 21, los activos fijos se anotarán al momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda local mediante la aplicación de la tasa de cambio de la fecha de la transacción.

En el ciclo transaccional de pagos, con respecto al impuesto a la renta, el contribuyente tendrá que efectuar la retención de S/ 16.00 ($2641 * 2 \% * 30 \%$) por el flete marítimo y S/ 10.00 ($780 * 7 \% * 30 \%$) por el seguro internacional, importes que serán declarados. Para tal efecto, utilizará el formulario virtual 617 Otras Retenciones (artículos 12 y 48 de la LIR), teniendo en cuenta el cronograma de vencimiento de obligaciones tributarias.

Para que el contribuyente tenga derecho a ejercer el crédito fiscal consignado en la DAM y en los demás comprobantes emitidos por el agente de aduana, deberá observar los requisitos sustanciales y formales regulados en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

Para efecto del cálculo del monto de la percepción, la conversión en moneda nacional del importe de la operación se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado venta, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de emisión de la DUA o DSI, en este caso 15 de marzo (artículo 21 de la Ley n.º 29173 y el artículo 7º de la Resolución de Superintendencia n.º 203-2003/SUNAT).

Con respecto al costo de importación, este formará parte del costo computable en la medida que sea deducible para efectos del impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01593-1-2018). El costo computable de los activos fijos, que comprende el ad valorem y demás costos vinculados (ver asiento n.º 1), deberá anotarse en el Registro de Activos Fijos formato 7.1.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
33	pp. 112-114
46	pp. 139-140
10	pp. 64-65
40	pp. 127-128

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 12, 20 y 48 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 21 de la Ley n.º 29173 y artículo 7 de la Resolución de Superintendencia n.º 203-2003/SUNAT
- Artículos 140 y 143 de la Ley General de Aduanas

- Informes n.º 47-2016-SUNAT/5D1000, 174-2020-SUNAT/340000, 15-2019-SUNAT/340000, 99-2017-Sunat/5D1000 y 047-2014-Sunat/5D1000

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01593-1-2018, 04887-3-2020, 06462-8-2014 y 05798-4-2013

6.1.28. Desvalorización de Inventarios: mermas y desmedros

Operación n.º 34: Desvalorización de mercadería - desmedro

Operación n.º 34

En noviembre del 20XX, se adquirió mercaderías manufacturadas (arroz). Debido a una caída de sacos de arroz, estos se deterioran parcialmente, lo que trajo consigo que al cierre del ejercicio se evalúe su nuevo valor por el desmedro originado, según el siguiente detalle:

Concepto	Valor Unit.	Subtotal	Total
14 000 kg arroz blanco (A)	2.50		35 000.00
Precio de los 14 000 kg	3.00		42 000.00
(-) Comisiones		4000.00	
(-) Transporte		3200.00	
(-) Publicidad		1200.00	
(-) Impuestos		900.00	
Costo de gestión de venta			9300.00
Valor neto realizable			32 700.00
Desvalorización (A-B)			2300.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	2300.00	
	Gastos por		
695	desvalorización de		
	inventarios al costo		
	6951 Mercaderías		
29	DESVALORIZACIÓN DE		2300.00
	INVENTARIOS		
	291 Mercaderías		

	2911 Mercaderías		
	29111 Costo		
31/12	Por el reconocimiento de la desvalorización de los inventarios		
	----- 2 -----	Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	32700.00	
	695 Gastos por desvalorización de inventarios al costo		
	6951 Mercaderías		
29	DESVALORIZACIÓN DE INVENTARIOS	2300.00	
	291 Mercaderías		
	2911 Mercaderías		
20	MERCADERÍAS		42000.00
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
	20111 Costo		
31/12	Por el menor valor de las mercaderías afectadas		

c. Explicación

Producto del ciclo de adquisiciones, el contribuyente mantiene en stock 14 000 kg de arroz, que ha disminuido su valor al cierre del ejercicio tras realizarse un análisis del costo de las mercaderías. Según el párrafo 34 de la NIC 2, se deberá reconocer el importe de cualquier rebaja de valor hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las mercaderías, en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. En resumen, se debe reconocer el valor de las existencias por su costo o valor neto realizable, el que resulte menor (párrafo 9 NIC 2). Se debe recordar que de acuerdo con el párrafo 6 de la NIC 2 se define como valor neto realizable al precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para concretar la venta (medición posterior sobre los inventarios). Por ejemplo, un contribuyente que tiene como giro de negocio la comercialización de conservas de pescado y que, al efectuar la toma de inventario, detecta en su almacén conservas vencidas (que califican como desmedros) (asiento n.º 1), por lo que se procede a destruirlas por su imposibilidad de comercializarlas o por no ser aptas para el consumo humano, y se debe reconocer su menor valor (asiento n.º 2).

En el marco contable, el contribuyente efectúa una provisión por desvalorización de existencias después de realizar una valuación posterior de las mismas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03963-8-2014). Tras ello, se puede estar ante una merma, la cual es definida como una disminución inevitable de un inventario debido a causas inherentes al proceso producido o del mismo inventario en sí (párrafo 21 de la NIC 2). O también se puede estar ante un desmedro, el cual implica una rebaja del valor del inventario hasta alcanzar el valor neto realizable (párrafo 34 de la NIC 2).

Del párrafo anterior se tiene una situación de desmedro, en la medida que se afecta la parte cualitativa, o se tenga productos defectuosos, deficientes o anormales (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03650-1-2019). Es menester mencionar que, según el literal a del párrafo 16 de la NIC 2, constituye un costo excluido del costo de los inventarios los importes anormales de desperdicios de materiales, mano de obra u otros costos indirectos, debiendo reconocerse como gasto.

En relación con el impuesto a la renta, de acuerdo con el inciso f del artículo 37 de la LIR, se deducirá de la renta bruta el gasto por las mermas y los desmedros de existencias debidamente acreditados. Para acreditar dichas provisiones contables, el artículo 21 del Reglamento de la LIR precisa que, tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las mismas ante notario público o juez de paz (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06227-10-2017), siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de dos días hábiles anteriores a la fecha en que llevará a cabo la destrucción. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto, y podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa. En consecuencia, el procedimiento de destrucción de desmedros de existencias del Reglamento de la LIR solo se aplica cuando, como resultado de la destrucción, se produce la disposición final de estas existencias (Informe n.º 17-2021-Sunat/7T0000). Con respecto al lugar de destrucción, el Informe n.º 107-2018-SUNAT/7T0000 ha precisado que no se aceptará como prueba la destrucción de las existencias que, debido a su naturaleza nociva para el ambiente, sea realizada en territorio extranjero.

Se debe tener en cuenta que no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos (como en el caso presente), sino una sola reducción de dicho valor. En este último caso puede comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante notario público o juez de paz a falta de aquel, toda vez que el hecho de que un bien sufra un desmedro no conlleva a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03722-2-2004). En tal sentido, y siguiendo la misma lógica, el Informe n.º 100-2020-Sunat/7T0000 ha precisado que las entidades del sector público inafectas al IR no están obligadas a sustentar la deducción de merma o desmedro de existencias.

Asimismo, al tratarse de una provisión contable por desvalorización que afecta negativamente al resultado del ejercicio del contribuyente, solo permiten la deducción del valor de las existencias por mermas y desmedros debidamente acreditados; caso contrario, se tendrá que adicionar en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta. Ya en el ejercicio donde se cumpla con el requisito indicado líneas arriba, se tendrá que efectuar la reversión (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00817-1-2019) o deducción en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio.

En el tratamiento del IGV, si la desvalorización no se encuentra debidamente acreditada, según lo expuesto en el párrafo anterior, se tendrá que efectuar, conforme lo establece el artículo 22 de la LIGV

y los artículos 3 y 4 del Reglamento de la LIGV, el reintegro del IGV, es decir, la pérdida del crédito fiscal de las adquisiciones realizadas. En tal sentido, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que se produce el retiro de bienes. En paralelo, teniendo en cuenta el artículo 2 del Reglamento, se considera venta al retiro de bienes no acreditados conforme lo indica la LIR (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02532-10-2019). Por su parte, a fin de que el contribuyente se exceptúe de la obligación de reintegrar el crédito fiscal originado por la adquisición de las existencias que luego son destruidas por desmedro (cumpliendo con los requisitos establecidos), corresponde acreditar el valor o costo de adquisición de las mismas con documentos que evidencien el registro de tales costos y su correspondencia con los bienes cuya destrucción se constató notarialmente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10353-1-2017).

Por otro lado, un bien en desmedro puede ser vendido y no es necesario efectuar el reintegro del IGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03650-1-2019). La venta por debajo del costo en caso de alteraciones que disminuyen la calidad de las existencias se sustenta con las reglas del valor de mercado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 9227-5-2014).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
69	pp. 178-179
29	pp. 102-103
20	pp. 85-86

e. Referencias tributarias

- Numeral 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículos 3 y 4 del Reglamento
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 21 del Reglamento
- Informes n.º 17-2021-Sunat/7T0000, 100-2020-Sunat/7T0000 y 107-2018-SUNAT/7T0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03650-1-2019, 02532-10-2019, 00817-1-2019, 06227-10-2017, 10353-1-2017, 9227-5-2014 y 03722-2-2004

Operación n.º 35: Desvalorización de mercadería - merma

Operación n.º 35

La empresa del caso anterior decide adquirir 3500 kg de arroz en grano por un importe de S/ 17 500. El 7 de marzo dicha materia prima es enviada a producción y, según un informe técnico, se determinó que el porcentaje de merma en el proceso de molienda equivale al 2.8 % de su materia prima. Al concluir el proceso el 20 de marzo, el peso del arroz en grano es de 3000 kg.

Concepto	Cantidad	Importe
Cantidad transferida a producción	3500.00	17 500.00
Cantidad neta de merma	3000.00	15 000.00
Merma	500.00	2500.00
Detalle de la merma según informe técnico		
*Merma normal 2.8 % * 3500kg	98.00	490.00
*Merma anormal	402.00	2010.00
Total merma inherente a la producción		2500.00
Por lo tanto, el costo y gasto sería el siguiente:		
Costo (cantidad neta + merma normal)		15 490.00
Merma anormal (al gasto)		2010.00
Valor de adquisición original		17 500.00

*Costo unitario es de $17\ 500/500\text{kg} = \text{S}/ 5$

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS	17 500.00	
	612 Materias primas		
	6121 Materias primas		
24	MATERIAS PRIMAS		17 500.00
	241 Materias primas		
	2411 Materias primas		
	24111 Costo		
7/3 Por la transferencia o envío de la materia prima a producción			
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	15 490.00	
	901 Materia prima		
65	OTROS GASTOS DE GESTIÓN	2010.00	
	659 Otros gastos de gestión		
	6594 Merma anormal		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		17 500.00

	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
	20/3	Por el destino del consumo de materia prima y el reconocimiento de la merma anormal		
		----- 3 -----	Debe	Haber
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS	2010.00	
	941	Gastos de administración		
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		2010.00
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
	20/3	Por el destino de la merma anormal		

c. Explicación

Tras activarse el ciclo de adquisiciones por la compra de arroz en grano, este es enviado a almacén y posteriormente al área de producción. En esta instancia, debido al proceso productivo, se genera una merma normal (según informe técnico) que será parte del costo del bien y una merma anormal, la cual será excluida del costo de producción, según el párrafo 16 de la NIC 2; es decir, se considerará como gasto (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00869-8-2018).

Es necesario precisar que la merma no implica necesariamente la destrucción total de un bien, por lo que no resulta arreglado a ley relacionar directamente al desmedro con la existencia de restos físicos (pedazos) de ciertos productos o materia prima (con cierto valor comercial), como resultado de un proceso de manufactura, lo que resulta aplicable en el presente caso, en el que se producen desechos (pedazos) por el proceso de corto efectuado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02201-1-2010). En tal sentido, las mermas originadas en los procesos de producción, en cuanto tengan valor de recuperación, se controlarán en la cuenta 22 Subproductos, desechos y desperdicios, reduciéndose por ende el costo del producto principal, tal cual lo grafica el siguiente asiento contable:

		----- x -----	Debe	Haber
22		SUBPRODUCTOS, DESECHOS Y DESPERDICIOS	1000.00	
	221	Subproductos		
71		VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN ALMACENADA		1000.00
	712	Variación de subproductos, desechos y desperdicios		
	7121	Subproductos		
	X/X	Por el reconocimiento de los pedazos de tela (desmedros con valor comercial)		

En el aspecto tributario, de acuerdo con el literal f del artículo 37 de la LIR y el literal c del artículo 21 del Reglamento, en el caso de las mermas,

el contribuyente deberá acreditarlas 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. En tal sentido, en la medida que el contribuyente cuente con el informe técnico, la merma normal incluida en el costo de producción de arroz será deducible cuando se concrete la venta del inventario.

No se debe olvidar que las normas que emite el organismo regulador de la actividad desarrollada por el contribuyente sirven para sustentar las mermas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04376-11-2018). Incluso, en materia aduanera, el numeral 5 de la parte B.5 de la Resolución n.º 541-2003/SUNAT que aprueba los procedimientos de manifiesto de carga ha establecido que cuando se trate de una carga de gran volumen (más de 1000 kilos en la vía marítima) se aceptará un margen de tolerancia máxima menor a 5 % de diferencia entre el peso recibido y el peso declarado en el manifiesto de carga (dicha diferencia no dará lugar a la aplicación de sanciones). Dicho esto, las mermas producidas durante el transporte y la descarga hasta la entrega en el depósito o almacén aduanero producto del manipuleo que pueda ocurrir a lo largo del transporte internacional y su descarga hasta la llegada al almacén serán admitidas al existir normas específicas que reconocen un porcentaje razonable de merma (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03620-5-2005).

Es menester mencionar que las mermas pueden originarse no solo en el proceso productivo, como en el presente caso, sino en el proceso de comercialización, como las pérdidas que ocurren por la naturaleza frágil propia de los vidrios comercializados y transportados desde el puerto de embarque hasta su entrega al consumidor final (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06972-4-2004); es decir, la merma debe provenir de una pérdida física vinculada a la naturaleza del inventario o inherente al proceso productivo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05126-9-2018).

Las mermas no se sustentaron debidamente al contar con informes técnicos donde no se detalla la metodología empleada o el procedimiento por el que se obtuvieron tales volúmenes de mermas, limitándose a nombrar los porcentajes sin detallar, además, la información específica utilizada para establecer los mismos. Tampoco se describió cuáles fueron las pruebas realizadas para la determinación de las mermas, que constituyen retiros de bienes gravado con el IGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02439-9-2020), según lo establecido por el artículo 3 de la LIGV y el artículo 2 de su Reglamento. No obstante, no existe la obligación de reintegrar el crédito fiscal en los casos de bienes que hayan sufrido desmedros pero que hayan sido enajenados, siendo deducible el costo de los bienes aludidos.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
--------	--

61	pp. 163-164
24	p. 94
90	p. 206
65	pp. 171-172
79	p. 195
94	p. 206
22	pp. 90-91
71	pp. 183-184

e. Referencias tributarias

- Artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 2 del Reglamento
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 21 del Reglamento
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 05126-9-2018, 04376-11-2018, 00869-8-2018, 02201-1-2010, 03620-5-2005 y 06972-4-2004

6.1.29. Desvalorización de activos fijos

Operación n.º 36: Deterioro de una planta eléctrica

Operación n.º 36

Una contribuyente construyó una planta eléctrica a base de petróleo que ha estado usando por varios años. Al 31 de diciembre de 2022, su valor neto en libros es S/ 800 000 y su vida útil ha sido estimada hasta fines del 2030.

Debido al alza del precio del petróleo, el contribuyente ha comprado una nueva planta eléctrica a base de gas natural. En los próximos años, solo va a utilizar la planta a base de petróleo cuando exceda la capacidad de la nueva planta, situación que trae consigo una disminución del flujo de efectivo de la primera planta.

El contribuyente ha dispuesto efectuar un estudio de desvalorización de la mencionada planta, según detalle:

Paso 1. Determinar el valor razonable

Mediante tasación con perito independiente se estableció que en base a las condiciones en que se encuentra la planta su valor de venta en el mercado era de S/ 700 000 y los gastos de desmontaje para su futura venta era de S/ 100 000. Esto significa que su valor de venta es de S/ 600 000.00

Paso 2. Determinar el valor de uso

Haciendo uso de una proyección de flujos de efectivo para los próximos ocho años que le queda de vida útil a la planta petrolera, considerando una tasa de descuento del 15 % anual (según condiciones de mercado), se tiene la siguiente tabla:

Año de uso	Flujo de efectivo estimado	Factor valor presente al 15 % anual (tasa de descuento)	Flujo de efectivo futuro descontado
------------	----------------------------	---	-------------------------------------

Año 1	S/ 180 000.00	0.8695652174	S/ 156 521.74
Año 2	S/ 150 000.00	0.7561436673	S/ 113 421.55
Año 3	S/ 120 000.00	0.6575162324	S/ 78 901.95
Año 4	S/ 100 000.00	0.5717532456	S/ 57 175.32
Año 5	S/ 85 000.00	0.4971767353	S/ 42 260.02
Año 6	S/ 60 000.00	0.4323275959	S/ 25 939.66
Año 7	S/ 42 000.00	0.3759370399	S/ 15 789.36
Año 8	S/ 40 000.00	0.3269017738	S/ 13 076.07
		Valor de uso	<u>503 085.67</u>

Paso 3. Estimación de la desvalorización

- Valor razonable 600 000.00 (se elige el mayor, párrafo 6 de la NIC 36)
- Valor de uso 503 085.67

Por lo tanto, el monto a desvalorizar es:

• Valor en libros	800 000.00
• Valor de uso	<u>600 000.00</u>
Deterioro	200 000.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	200 000.00	
688	Deterioro del valor de los activos		
6883	Desvalorización de propiedad, planta y equipo		
68834	Maquinarias y equipos de explotación		
36	DESVALORIZACIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		200 000.00
364	Desvalorización de propiedad, planta y equipo		
3643	Maquinaria y equipo de explotación		
36431	Costo		
31/12 Por el reconocimiento de la desvalorización de los inventarios			
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	200 000.00	
903	Costos indirectos de fabricación		

78	CARGAS CUBIERTAS POR PROVISIONES		200 000.00
781	Cargas cubiertas por provisiones		
31/12	Por el destino de la provisión		

c. Explicación

Después de haber adquirido o construido una planta eléctrica a base de petróleo, el contribuyente efectúa una modernización de su capacidad instalada al comprar una planta en base a gas natural, dejando de lado en términos de rendimiento a la planta inicial. En tal sentido, esta última sufre un deterioro en su valor reconocido inicialmente, deterioro que disminuirá el valor del activo y será reconocido contablemente como gasto.

En el ámbito tributario, según lo establecido en el inciso f del artículo 44 de la LIR, la estimación (provisión contable) del activo fijo será un gasto no aceptable, generando una diferencia temporal en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 12, que origina un impuesto a la renta diferido.

Acerca de la depreciación que corresponde a la diferencia del costo de adquisición registrado en un inicio con respecto al costo rebajado luego de la contabilización del ajuste efectuado como consecuencia de la aplicación de las NIIF (en este caso, NIC 16), será un gasto no deducible (Informes n.º 025-2014-SUNAT/4B0000 y 120-2016-SUNAT/5D0000).

Finalmente, si la empresa posee bienes depreciables del activo fijo, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado, conforme lo indica el artículo 43 de la LIR. Contablemente, se tendrá que reconocer el gasto (cuenta 68) contra la cuenta 36 que disminuye el valor del activo fijo. Asimismo, se reflejará el asiento de destino que tendrá influencia sobre el resultado por función. Por otro lado, en la mayoría de las operaciones de gastos (cuentas del elemento 6) se utiliza como cuenta de apoyo (cuenta de control) la cuenta 79; sin embargo, en el presente caso se usa la dinámica contable de la cuenta 78.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
36	pp. 119-120
90	p. 206
78	p. 194

e. Referencias tributarias

- Artículos 43 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta

Cosín (2009, p. 300) precisa que las provisiones se fundamentan en tres principios contables: Principio de prudencia: las pérdidas, aun cuando solo sean posibles, deben registrarse desde el momento en que se prevean y puedan ser cuantificados de forma racional.

Principio de correlación de ingresos y gastos: los gastos deben imputarse al periodo en el que se producen las pérdidas de valor de los activos y los hechos que dan lugar a las obligaciones y los pasivos.

Principio de uniformidad: se exige mantener en el tiempo los criterios de reconocimiento, situación y cuantía de la provisión.

6.1.30 Revaluación de activos fijos

Operación n.º 37: Revaluación de maquinarias

Operación n.º 37

Un contribuyente decidió realizar la revaluación de sus maquinarias. De acuerdo con la tasación del perito, los bienes se han tasado al 31 de mayo a un valor ascendente de S/ 700 000. No obstante, contablemente el valor en libros es de S/ 410 000 neto de una depreciación acumulada de S/ 135 000, según detalle:

Concepto	Valor histórico	%	Valor revaluado	%	Reajuste
Valor en libros	410 000.00	75.23 %	700 000.00	75.23 %	290 000.00
Depreciación acumulada	135 000.00	24.77 %	230 487.80	24.77%	95 487.80
Costo adquisición	545 000.00	100.00 %	930 487.80	100.00 %	385 487.80

*Se consideró el método de reexpresión proporcional del párrafo 36 de la NIC 16

Análisis

a. Impuestos afectados

IR	ITAN
X	X

b. Contabilización

----- -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	385 487.80	
333	Maquinaria y equipo de explotación		
3331	Maquinaria y equipo de explotación		
33312	Revaluación		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		95,487.80
395	Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo		

	3953	Propiedad, planta y equipo - Revaluación		
	39534	Maquinarias y equipos de explotación		
57		EXCEDENTE DE REVALUACIÓN		290 000.00
	571	Excedente de revaluación		
	5712	Propiedad, planta y equipo		
	57121	Adquisición directa		
31/5 Por el reconocimiento del excedente de revaluación				
----- 2 -----			Debe	Haber
57		EXCEDENTE DE REVALUACIÓN	85 550.00	
	571	Excedente de revaluación		
	5712	Propiedad, planta y equipo		
	57121	Adquisición directa		
49		PASIVO DIFERIDO		85 550.00
	491	Impuesto a la renta diferido		
	4911	Impuesto a la renta diferido - Patrimonio		
31/5 Por el impuesto a la renta diferido generado por la revaluación del activo				

c. Explicación

Producto del ciclo de adquisiciones y pagos de activos, conforme lo establece la NIC 16, la empresa ha mantenido en sus activos fijos una serie de maquinarias que han venido depreciándose, teniendo un valor neto (o en libros) de S/ 410 000.00. Posteriormente, la gerencia aprovechó la oportunidad de un mayor valor atribuido a sus maquinarias, por lo que decidió contratar los servicios de un perito para poder acreditar el mayor valor de las maquinarias.

En tal sentido, haciendo uso del primer método del párrafo 36 de la NIC 16, referido a la reexpresión proporcional al cambio en el importe en libros bruto del activo, se determinan los porcentajes en función al total (costo de adquisición del artículo 20 de la LIR), porcentajes que serán aplicados al importe revaluado de S/ 700 000 y su depreciación actualizada.

Con respecto a la depreciación, el mayor valor revaluado se depreciará aplicando el plazo de vida útil, que corresponda al activo revaluado. Tanto el valor en libros antes de la revaluación como el valor revaluado y la depreciación respectiva serán anotados en el Registro de Activos Fijos Formato 7.2: Detalle de los activos fijos revaluados.

La diferencia determinada (excedente de revaluación) de S/ 290 000 será transferida directamente a la cuenta 59 Resultados acumulados, lo que traerá consigo un aumento en el costo de los activos fijos. Este aumento tributariamente no tiene efectos fiscales (Informe n.º 134-2015-Sunat/5D0000) al no ser deducible la depreciación del mayor valor atribuido (depreciación de S/ 290 000), según el artículo 44 de la LIR, ni formar parte de la base imponible del ITAN; es decir, se considera

el valor de los activos netos sin incluir los mayores valores por la aplicación de la reevaluación (Informe n.º 007-2018-SUNAT/7T0000).

Con respecto al ITAN, el ajuste del activo fijo y su depreciación a valor de tasación efectuados por la implementación de las NIIF en la contabilidad de la empresa se excluyen para determinar la base imponible del impuesto temporal a los activos netos. Esto en la medida que el mencionado impuesto considera el valor histórico de los activos netos cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00992-3-2018).

En la misma línea, la distribución de dividendos por el mayor valor atribuido por revaluación de activos implica una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo cual se aplica la tasa del 5 %, conforme lo establece el artículo 24-A de la LIR. En la misma línea, el Informe n.º 013-2005-SUNAT/2B000 precisa que la reducción de capital hasta el importe del excedente de revaluación constituye dividendo gravado con el IR, toda vez que el importe de revaluación anotado en la cuenta 59 puede ser transferido (capitalizado) a la cuenta 50, y a partir de ese momento realizar los trámites de reducción de capital.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
33	pp. 112-114
39	pp. 124-125
57	pp. 156-157
49	pp. 145-147

e. Referencias tributarias

- Artículos 20 y 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informes n.º 013-2005-SUNAT/2B000 y 007-2018-SUNAT/7T0000
- Decreto Legislativo n.º 977 que crea el ITAN
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00992-3-2018

6.1.31. Adquisición de bienes y servicios destinados a operaciones de venta gravadas y no gravadas

Operación n.º 38: Compras destinadas a operaciones gravadas y no gravadas

Operación n.º 38

La empresa comercial A TODO COSTO SAC es un supermercado que ha realizado operaciones de compra en agosto 20XX, según detalle, a fin de atender sus

operaciones de venta gravadas (atún, yogurt y otros) y no gravadas (pescado, fresa, y otros) que realice a sus clientes

*Ventas gravadas en los últimos 12 meses 2 700 000.00

*Ventas no gravadas en los últimos 12 meses 900 000.00

Adquisición	Valor compra	IGV
Útiles de oficina*	5000.00	900.00
Equipos de cómputo	6000.00	1080.00
Servicio de agua potable	1100.00	198.00
Servicio de electricidad	2500.00	450.00
	14 600.00	2628.00

*Por control interno, se controla en stock y se consume gradualmente

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
60	COMPRAS	5000.00	
	603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6032 Suministros		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	6000.00	
	336 Equipos diversos		
	3361 Equipo para procesamiento de información		
	33611 Costo		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	3600.00	
	636 Servicios básicos		
	6361 Energía eléctrica 2500.00		
	6363 Agua 1100.00		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	2628.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40117 IGV - Destinado a operaciones comunes		

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		10 148.00
	Facturas, boletas y otros 421 comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		7080.00
	465 Pasivos por compra de activo inmovilizado		
	4654 Propiedad, planta y equipo		
31/8 Por las compras centralizadas del periodo agosto			
----- 2 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1971.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
60	COMPRAS	225.00	
	603 Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
	6032 Suministros		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	270.00	
	336 Equipos diversos		
	Equipo para		
	3361 procesamiento de información		
	33611 Costo		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	162.00	
	636 Servicios básicos		
	6361 Energía eléctrica 112.50		
	6363 Agua 49.50		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2628.00
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40117 IGV - Destinado a operaciones comunes		
31/8 Por la reclasificación del IGV del periodo agosto que ha gravado adquisiciones comunes, en función al procedimiento de prorrateo.			

----- 3 -----		Debe	Haber
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	225.00	
252	Suministros		
2524	Otros suministros		
61	VARIACIÓN DE INVENTARIOS		225.00
613	Materiales auxiliares, suministros y repuestos		
6132	Suministros		
31/8 Por el destino del IGV al incrementar el costo de los inventarios (útiles de oficina)			

c. Explicación

Tras activar el ciclo de adquisiciones de bienes y servicios, el contribuyente tiene la duda acerca de si el IGV (de S/ 2628 soles) constituye crédito fiscal al 100 %, es decir, si la adquisición de un bien o servicio destinado a operaciones mixtas (gravadas y exoneradas) otorgan crédito fiscal en su totalidad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03014-10-2016).

Esta duda nace tras destinarse las compras a operaciones de venta gravadas y no gravadas en el periodo agosto. En tal sentido, en el asiento n.º 1 se aprecia el uso del código 40117 IGV operaciones comunes para reconocer el IGV que será prorrateado para determinar el crédito fiscal correcto. Por ende, para hallar el porcentaje que permita determinar el importe del crédito fiscal a utilizar en la declaración jurada mensual del IGV-Renta, se empezará por aplicar el procedimiento del punto 6.2 del numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que consiste en obtener el coeficiente en base a los ingresos gravados y no gravados de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que corresponde el crédito (en este caso el periodo agosto), para posteriormente aplicarlo con el IGV de cada adquisición.

$$\begin{aligned} \text{Coeficiente} &= \frac{\text{Ventas gravadas últimos 12 meses} + \text{Exportaciones}}{\text{Ventas gravadas} + \text{Exportaciones} + \text{Ventas No Gravadas (últimos 12 meses)}} \\ \text{Coeficiente} &= \frac{2\,700\,000.00}{3\,600\,000.00} \times 100 \\ \text{Coeficiente} &= 75\% \end{aligned}$$

Adquisición	Valor compra	IGV	Porcentaje	Crédito Fiscal	IGV sin derecho a crédito fiscal
Útiles de oficina*	5000.00	900.00	75 %	675.00	225.00
Equipos de computo	6000.00	1080.00	75 %	810.00	270.00
Servicio de agua potable	1100.00	198.00	75 %	148.50	49.50
Servicio de electricidad	2500.00	450.00	75 %	337.50	112.50

14 600.00	2628.00	1971.00	657.00
-----------	---------	---------	--------

*Por control interno, se controla en *stock* y se consume gradualmente

El importe restante constituirá el IGV que no puede ser utilizado como crédito fiscal, debiendo anotarse como costo o gasto en el periodo agosto, según la naturaleza de la adquisición. Es decir, de acuerdo con el asiento n.º 2, los S/ 225 son enviados al costo y su posterior destino (ingreso al almacén según el asiento n.º 3); el importe de S/ 270 es enviado al costo del activo fijo; y los importes de S/ 49.50 y S/ 112.50 son enviados al gasto debido a que la naturaleza de la adquisición es referente a un gasto. Con respecto al IGV, si este da derecho a crédito fiscal se procederá a reclasificar el IGV operación común al IGV cuenta propia (código 40111).

Con respecto a la información sobre adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas con el IGV, esta puede acreditarse con los libros principales de contabilidad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10885-2-2014). Para tal efecto, deberá anotar las operaciones de compra comunes en el Registro de Compras, específicamente en la columna "adquisiciones gravadas destinadas a operaciones gravadas y/o de exportación y a operaciones no gravadas".

En relación con los ingresos considerados en el procedimiento de cálculo del prorrateo, para efectos de determinar el porcentaje de adquisiciones comunes realmente destinado a operaciones gravadas o de exportación, efectuadas en la etapa preoperativa del proyecto de inversión, se debe considerar solo los ingresos provenientes de la actividad económica del proyecto acogido al Régimen de Recuperación Anticipada (RERA) del Impuesto General a las Ventas (IGV); y, en caso este se ejecute en etapas, tramos o similares, los ingresos que deben considerarse son los del citado proyecto en su totalidad, por lo que no corresponde considerar los ingresos que provengan de otras actividades de la empresa (Informe n.º 058-2020-SUNAT/7T0000).

Algunos casos especiales mencionados por el artículo 6 del Reglamento de la LIGV son los siguientes: a) tratándose de contribuyentes que tengan menos de doce meses de actividad, el periodo a que hace referencia el párrafo anterior se computará desde el mes en que inició sus actividades; b) los sujetos del impuesto que inicien o reinicien actividades calcularán dicho porcentaje acumulando el monto de las operaciones desde que iniciaron o reiniciaron actividades, incluyendo las del mes al que corresponda el crédito, hasta completar un periodo de doce meses calendario.

De acuerdo con el penúltimo párrafo del punto 6.2 del numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la LIGV, no se incluye para efecto del cálculo de la prorrata los montos por operaciones de importación de bienes y utilización de servicios.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
60	pp. 161-162
33	pp. 112-114
63	pp. 167-168
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
46	pp. 139-140
25	pp. 95-96
61	pp. 163-164

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el numeral 6 del artículo 6 del Reglamento
- Informe n.º 058-2020-SUNAT/7T0000
- Casación n.º 9309-2015-Lima
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03014-10-2016 y 10885-2-2014

6.1.32. Adquisición de bienes y servicios destinados a operaciones de venta no gravadas

Operación n.º 39: Compra de vehículo destinado al reparto de bienes exonerados con el IGV

Operación n.º 39

El contribuyente BUENA FRESA SAC ha realizado operaciones exoneradas (venta de fresa en su estado natural) en el periodo de octubre de 20XX. El 15 de octubre ha adquirido un vehículo que será utilizado para el reparto de las frutas, por un valor de S/ 80 000 más IGV, según factura FA01-58871, cancelada con transferencia bancaria.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	80 000.00	
334	Unidades de transporte		
3341	Vehículos motorizados		
3341	Vehículos motorizados		

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	14 400.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40116	IGV - Destinado a operaciones gravadas		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		94 400.00
465	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4654	Propiedad, planta y equipo		
15/10 Por la compra de un vehículo destinado para el reparto de bienes exonerados del IGV			
----- 2 -----		Debe	Haber
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	14 400.00	
334	Unidades de transporte		
3341	Vehículos motorizados		
3341	Vehículos motorizados		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		14 400.00
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40116	IGV - Destinado a operaciones gravadas		
31/10 Por la reclasificación del IGV que no otorga derecho a crédito fiscal y debe ser reconocido como costo del vehículo			

c. Explicación

El contribuyente activa su ciclo de adquisiciones por la compra de un vehículo necesario para llevar a cabo sus operaciones de venta exoneradas del IGV (de acuerdo con el Apéndice I de la Ley del IGV e ISC). Esta compra, al estar debidamente acreditada de acuerdo con las normas formales de bancarización y comprobantes de pago, está gravada con IGV, según lo esquematiza el asiento n.º 1. Al tratarse de un bien que cumple con los lineamientos de la NIC 16, se procede a reconocer como un activo fijo.

De acuerdo con el literal b del artículo 18 de la LIGV, un requisito sustancial para ejercer el derecho a crédito fiscal es que las adquisiciones se destinen a operaciones de venta por las que se deba pagar el impuesto. En la misma línea, el artículo 69 de la LIGV establece que el IGV no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del impuesto a la renta cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal. En la misma línea, el Informe n.º 018-2014-

Sunat/4B0000 señala que el IGV trasladado en la adquisición, prestación o utilización de servicios, contrato de construcción o importación que se destine a operaciones inafectas o exoneradas no da derecho a crédito fiscal.

Entonces, del párrafo anterior se tiene que las operaciones de compra destinadas a operaciones exoneradas no otorgan derecho a crédito fiscal del IGV, constituyendo costo o gasto para efectos del impuesto a la renta, según la naturaleza de la adquisición realizada. Por ende, el IGV formará parte del costo del activo fijo (Asiento n.º 2) en la medida que constituye un impuesto indirecto no recuperable, de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 16 que menciona a los componentes del costo de adquisición de una propiedad, planta y equipo.

La exoneración del IGV a la venta de bienes exclusivamente destinados a operaciones no gravadas exige que al momento de la transferencia la empresa realice exclusivamente operaciones exoneradas o inafectas, tras la revisión de la información anotada en los Registros de Compras y de Ventas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00434-5-2020). Dichas adquisiciones serán anotadas en la columna de "Adquisiciones gravadas destinadas a operaciones (venta) no gravadas" del Registro de Compras.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
33	pp. 112-114
40	pp. 127-128
46	pp. 139-140

e. Referencias tributarias

- Artículos 18, 19 y 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Informe n.º 018-2014-Sunat/4B0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00434-5-2020

6.2. Ciclo de ventas y cobros

6.2.1. Ingresos por venta - local de bienes

Operación n.º 40: Venta de mercadería, costo de venta y canje de factura por letra

Operación n.º 40

La empresa SURNANDELA se dedica a la fabricación de jeans. El proceso de venta de la empresa consiste en la entrega de la mercadería y su recojo posterior por parte del cliente al día siguiente. Con fecha 30 de junio, ha emitido la factura F001-987 por la

venta de 10 000 unidades de jeans a un cliente no vinculado domiciliado en el Perú, por un valor de S/ 150 000 más IGV. La operación se celebró a crédito a 30 días.

Al término de 30 días, se decidió efectuar el canje de la factura pendiente de cobro por una letra por cobrar (con fecha de vencimiento 60 días), indicando la cláusula “con protesto” en el anverso y con caracteres visibles, según la letra comercial aceptada por cliente.

Dentro de los ocho días posteriores a su vencimiento, el departamento legal del contribuyente decidió iniciar el trámite del protesto de la letra por falta de pago (artículo 72 de la Ley n.º 27287 que regula los Títulos Valores), procediéndose a la notificación dirigida al cliente por notario en el lugar designado para el pago. El 24 de octubre el cliente decide pagar la factura y se deja constancia de ello.

Concepto	Costo Unit.	Total
Costo de adquisición 10 000 unidades	10.00	100 000.00
Utilidad esperada 50 %		50 000.00
Valor de venta	15.00	150 000.00
IGV		27 000.00
Precio venta		177 000.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	177 000.00	
	121 Emitidas en cartera		
	1212 TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		27 000.00
40	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
70	VENTAS		150 000.00
	701 Mercaderías		
	7022 Productos terminados - venta local		
	70221 Terceros		
30/6 Por la venta de mercaderías a un cliente domiciliado			
----- 2 -----		Debe	Haber

69	COSTO DE VENTAS	100 000.00	
691	Mercaderías		
6912	Mercaderías - venta local		
69121	Terceros		
20	MERCADERÍAS		100 000.00
201	Mercaderías		
2011	Mercaderías		
20111	Costo		
30/6 Por el costo de venta de las mercaderías			
----- 3 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	177 000.00	
123	Letras por cobrar		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		177 000.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
30/7 Por el canje de la factura por una letra con clausula "con protesto"			
----- 4 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	177 000.00	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		177 000.00
123	Letras por cobrar		
24/10 Por el cobro de letra protestada			

c. Explicación

En el ciclo de ventas, el contribuyente realiza gestiones previas a la transferencia de los bienes, esto es, coordinaciones mediante correos, emisión de cotizaciones negociando el precio, firma de contrato y orden de pedido. Después de la emisión de estos documentos interno-administrativos, el contribuyente procede con la emisión de la factura electrónica y, de ser el caso, guía de remisión. Estos comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero (artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, Resolución de Superintendencia n.º 007-99-SUNAT). Posteriormente, deben anotarse en el Registro de Ventas del periodo de emisión del comprobante de pago de venta.

En el marco contable, el reconocimiento de los ingresos se efectúa bajo la NIIF 15, debiendo cumplirse los 5 pasos:

- Identificación del contrato o contratos con el cliente
- Identificación de las distintas obligaciones de desempeño
- Determinación del precio de la transacción

- d) Asignación del precio de la transacción a cada obligación de desempeño
- e) Reconocimiento de los ingresos en la medida que satisfaga una obligación de desempeño

De los pasos se aprecia que el reconocimiento de los ingresos tiene como premisa base la satisfacción de las obligaciones de desempeño pactadas o comprometidas con el cliente, la cual puede producirse en un momento determinado o durante el transcurso del tiempo. Para tal efecto, es necesario saber la oportunidad en la que se produce la transferencia de control al cliente de los bienes o servicios.

Con respecto a la definición del término 'obligación de desempeño', el párrafo 31 de la NIIF indica que una empresa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo. Dicho esto, se tiene que una obligación de desempeño es una promesa de transferir ya sea un bien o un servicio (o un conjunto de bienes y servicios) que son diferenciados (Delgado, 2018).

Con respecto al precio de la transacción, el párrafo 47 de la NIIF 15 señala que esta constituye el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, IGV). La contraprestación puede incluir importes fijos, importes variables o ambos.

En mención a la transferencia de control, esta se dará por efectuada en la medida que se cumpla con los requerimientos de control del párrafo 38 de la NIIF 15:

- a) La entidad tiene un derecho presente al pago del activo (bien o servicio)
- b) El cliente tiene el derecho legal del activo
- c) La entidad ha transferido la posesión física del activo
- d) El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo
- e) El cliente ha aceptado el activo

A nivel tributario, se regula por primera vez la aplicación del principio del devengo tributario a partir del ejercicio 2019 (Decreto Legislativo n.º 1425), la cual modifica el artículo 57 de la LIR, precisándose que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago. En otros términos, los ingresos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera (Cosín, 2009, p. 118).

Con respecto al término 'se han producido los hechos sustanciales para la generación del ingreso', esta situación ocurre cuando a) el adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre

el uso del bien y a obtener sustancialmente los beneficios del mismo, b) el enajenante ha transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes. Estas dos reglas se tendrán que cumplir en tanto la NIIF 15 no se oponga a la LIR. En efecto, en el caso planteado, la venta de prendas mediante el mecanismo de recojo posterior de la mercadería (proceso de venta) origina que el ingreso se devengue cuando se produce la entrega efectiva de los bienes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02711-3-2019), es decir, cuando los clientes se apersonen a los almacenes de la recurrente, mas no la fecha de emisión de los comprobantes de pago, produciéndose así la transferencia de los riesgos y ventajas de tipo significativo derivados de la propiedad de los bienes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06768-1-2019).

En tal sentido, la imputación de los ingresos a un ejercicio gravable se dará en la medida que devenguen, es decir, cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, en tanto que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva. Estas condiciones deben cumplirse para poder dar efectos a los contratos celebrados por las partes; de lo contrario, no desplegará todos sus efectos, como son los contratos de compraventa de un bien futuro (artículos del 1532 al 1535 del Código Civil).

Con respecto a la transferencia de los bienes, el artículo 5 de la LIR prescribe que se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, aporte a sociedades, y en general a todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

En relación con el IGV, este impuesto grava la venta de bienes en el país (artículo 1 de la LIGV). La obligación tributaria en la venta de bienes nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero (artículo 4 de la LIGV). En efecto, el IGV consignado en el comprobante de pago de venta constituye el impuesto bruto o débito fiscal, el cual resulta de aplicar la tasa del 18 % sobre el valor de venta de los bienes. El valor de venta comprende la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien (artículos del 12 al 14 de la LIGV).

Por último, asumiendo que no tiene compras en el periodo junio, el contribuyente efectuará el pago por IGV de 27 000 soles a favor del fisco, mientras que en el periodo julio efectuará el pago a cuenta del impuesto a la renta del 1.5 % (sistema de porcentaje del artículo 85 de la LIR) de $S/150\,000=2250$ (porque el ingreso devengo en julio, cuando se produjo la entrega efectiva de los bienes).

Con respecto al costo de venta, el contribuyente tendrá que reconocer el costo de la venta de las mercaderías, concepto que se reconoce en resultados del ejercicio en que se produjo la venta, efectuando la salida de los bienes y utilizando la cuenta 69 para reconocer el costo en la determinación de la utilidad y la columna de haber de la cuenta 20 para reconocer la salida de los bienes del almacén. La salida de los inventarios se anotará en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas.

Después de emitir los comprobantes de pago respectivo y efectuar la entrega efectiva de las mercaderías, se procede a gestionar el cobro. En el presente caso, se efectuó una venta a crédito (30 días). En el momento del vencimiento de la factura, se acordó efectuar el canje de la factura por una letra por cobrar.

Como se pactó la cláusula "con protesto", el contribuyente acreedor decidió protestar la letra vía notarial, efectuándose el cobro el 24 de octubre. En dicho día, el contribuyente contabilizará en el Libro Caja y Bancos el ingreso del dinero en sus cuentas bancarias.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
42	pp. 131-132
70	pp. 181-182
10	pp. 64-65
69	pp. 178-179
20	pp. 85-86

e. Referencias tributarias

- Artículos 1, 4, 12, 13 y 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículos 5 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 06768-1-2019 y 02711-3-2019

En caso de bienes adquiridos a título gratuito:

Para fines del impuesto a la renta el costo computable de los residuos de aparatos eléctricos y electrónicos entregados en propiedad, a título gratuito, es el valor de mercado (Informe n.º 069-2014-Sunat/4B0000). El importe determinado bajo valor de mercado será el reconocido en el asiento n.º 2.

Operación n.º 41: Venta de mercaderías de un agente de percepción con descuento por volumen concedido a su cliente vinculado

Operación n.º 41

La empresa COMERCIAL DANOX, designada como agente de percepción, se dedica a la comercialización de envases. El 15 de febrero celebra la operación de venta de 1200 envases a un costo unitario de S/ 4.50 con el cliente CAFETERA DANOX S.A. (empresa vinculada) para el envase de café en polvo. Asimismo, el contribuyente da a conocer la política de venta de descuento por volumen, la cual consiste en que, de realizar compras superiores a 1 000 envases, se ajustará el precio en 20 %.

El 20 de febrero, según F002-987 se efectuó la venta al contado (pagado mediante depósito en cuenta) con el precio unitario de S/ 4.50, entregándose los bienes respectivos.

Después de efectuar la verificación correspondiente, el 27 de febrero se procedió a efectuarle el descuento respectivo emitiéndole la nota de crédito E001-98 por el descuento comercial del 20 %. El descuento es reembolsado el 1 de marzo mediante transferencia bancaria.

Concepto	Costo Unit.	F. F001-987	N/C E001-98	Neto cobrar	a
Valor de venta 1200 envases	4.50	5400.00	1080.00	4320.00	
IGV		972.00	194.40	777.60	
Precio venta		6372.00	1274.40	5097.60	
Percepción 2 %, según comprobante de percepción		127.44			
Total a cobrar		6499.44			

El costo de venta de los envases transferidos es de S/ 3900

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
13	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - RELACIONADAS Facturas, boletas y otros 131 comprobantes por cobrar 1312 En cartera	6372.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR 401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas 40111 IGV - Cuenta propia		972.00
70	VENTAS 701 Mercaderías 7022 Productos terminados - venta local 70222 Relacionadas		5400.00
20/2 Por la venta de envases a cliente relacionado			
----- 2 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS 691 Mercaderías 6912 Mercaderías - venta local 69121 Terceros	3900.00	
20	MERCADERÍAS 201 Mercaderías 2011 Mercaderías 20111 Costo		3900.00

20/2 Por el costo de venta de los envases			
----- 3 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	6499.44	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		127.44
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40113	IGV - Régimen de percepciones		
13	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - RELACIONADAS		6372.00
131	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1312	En cartera		
20/2 Por el cobro de la F001-987 más la percepción del 2 %			
----- 4 -----		Debe	Haber
74	DESCUENTOS, REBAJAS y BONIFICACIONES CONCEDIDOS	1080.00	
741	Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidos		
7412	Relacionadas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	194.40	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		1274.40
13	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - RELACIONADAS		
131	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1312	En cartera		
27/2 Por el descuento comercial concedido, según nota de crédito E001-98			
----- 5 -----		Debe	Haber
13	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - RELACIONADAS	1274.40	

	131	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1312	En cartera		
43		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES RELACIONADAS		1274.40
	431	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4312	Emitidas		
27/2 Por la reclasificación del pasivo (reembolso) con cliente relacionado				
----- 6 -----			Debe	Haber
43		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES RELACIONADAS	1274.40	
	431	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4312	Emitidas		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		1274.40
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Cuentas corrientes operativas		
1/3 Por el reembolso del descuento comercial según nota de crédito				

c. Explicación

En principio, el contribuyente realiza las gestiones de venta de los productos, ya indicadas en operaciones anteriores, para proceder a concretar la venta mediante la emisión de la factura de venta y la entrega efectiva de las mercaderías, venta que será reconocida como ingreso en los resultados del contribuyente en la medida que cumpla con las obligaciones de desempeño y otros requerimientos de la NIIF 15. La factura de venta será anotada en el Registro de Ventas del mes de emisión.

Después de llevarse a cabo la venta, acontece la cobranza, por la cual la empresa reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro (párrafo 108 de la NIIF 15). Asimismo, en el párrafo 51 de la norma contable se precisa que el importe de la cuenta por cobrar puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares, en la medida que el derecho de una entidad a recibirla dependa de que ocurra o no un suceso futuro. En el presente caso, por superar el umbral de compras del cliente.

A nivel tributario, el ingreso producido devengará en el periodo de febrero donde se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago (artículo 57 de la LIR).

Con respecto al descuento, el artículo 85 de la LIR precisa que se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que corresponden a la costumbre de la plaza. En tal sentido, cuando realice sus pagos a cuenta del impuesto a la renta, el ingreso neto del mes comprende los ingresos brutos menos los descuentos comerciales. Por ende, para el comprador, el descuento implicará una reducción en el costo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10816-9-2018) o ingreso (cuenta 73), donde el ingreso proveniente del descuento no constituye ingreso gravado con el impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01407-5-2020). En conclusión, todo contribuyente puede conceder descuentos a todo tipo de clientes, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos previamente en sus políticas de venta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07708-8-2020).

Con respecto al tratamiento del IGV, el nacimiento de la obligación tributaria en la venta de bienes nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero (artículo 4 de la LIGV). Con respecto a los descuentos que consten en los comprobantes de pago no forman parte de la base imponible (artículo 14 de la LIGV). Por su parte, el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la LIGV señala que los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que:

- a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros;
- b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones;
- c) No constituyan retiro de bienes
- d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Conforme a los artículos 26 y 27 de la LIGV, del monto del impuesto bruto resultante (IGV de la operación de venta - asiento n.º 1) se deducirá el monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto (vendedor) hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06468-3-2020). Esto trae consigo para el comprador un ajuste a su crédito fiscal, en la medida que del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal. Los ajustes a la base imponible del IGV se hacen en el mes en que se realizan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones y no en la fecha de recepción de las notas de crédito (Casación n.º 3587-2018-Lima).

Asimismo, se está ante un vendedor designado como agente de percepción, el cual, en el marco de la Ley n.º 29173, Ley del Régimen de Percepciones del IGV, obligará a los sujetos a que importen o adquieran bienes del agente al pago de una percepción en el momento del cobro de la operación de venta, siendo para el presente caso un cobro global de S/ 6499.44. A cambio de dicho monto adicional (para el presente caso 2 %), el agente emitirá el comprobante de percepción, el cual permitirá al sujeto que importe o adquiera bienes a compensar el crédito por

percepciones-IGV contra el IGV por pagar mensual (Declara Fácil). Asimismo, el agente controlará las percepciones efectuadas a sus clientes en el Registro de Régimen de Percepciones.

A nivel formal, el agente de percepción tiene la obligación de abrir en su contabilidad una cuenta denominada "IGV-Percepciones por pagar". Por ello, deberá abrir un código a nivel de 6 dígitos (asiento n.º 3) (artículo 11 de la Resolución de Superintendencia n.º 128-2002/SUNAT). En dicha cuenta se controlará mensualmente las percepciones efectuadas a los clientes y se contabilizarán los pagos efectuados a la SUNAT. El agente también tiene la obligación de efectuar la declaración y pago (además de efectuar la declaración del IGV-Renta mensual) del PDT 697 Agentes de Percepción Ventas internas, según cronograma de vencimiento de obligaciones tributarias.

Al efectuarse la entrega efectiva de las mercaderías, el contribuyente tendrá que reconocer el costo de la venta de las mercaderías, concepto que se reconoce en resultados del ejercicio en que se produjo la venta, efectuando la salida de los bienes, utilizando la cuenta 69 para reconocer el costo en la determinación de la utilidad y la columna de haber de la cuenta 20 para reconocer la salida de los bienes del almacén. La salida de los inventarios se anotará en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas.

Después de emitir los comprobantes de pago respectivos y efectuar la entrega efectiva de las mercaderías, se procede a gestionar el cobro más la percepción al tratarse de una operación sujeta a percepción efectuada por un agente de percepción, cobrándose así el importe global de S/ 6499.44 (se debe tener en cuenta que si el vendedor no es un agente de percepción, el monto a cobrar sería de S/ 6372), importe que será contabilizado en la columna del Haber del Libro Caja y Bancos. En días posteriores, el contribuyente (vendedor y a la vez agente de percepción) verificará el cumplimiento de las condiciones para conceder el descuento comercial del 20 % al cliente vinculado. Tras aprobarse el descuento, se emitirá la nota de crédito respectiva, conforme lo establece el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia n.º 007-99-SUNAT). La emisión de la nota de crédito debe estar debidamente sustentada, por ejemplo, contratos suscritos con el cliente o la política interna referida al otorgamiento de descuentos o rebajas, entre otros documentos, que acreditarían la procedencia del descuento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07708-8-2020), donde la política de ventas o de descuentos debe ser de fecha anterior al otorgamiento del descuento (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09107-10-2017). En tal sentido, los descuentos deben reconocerse cuando los clientes generaron el derecho de recibirlos, es decir, que esté sujeta a una condición que pudiera hacerla existente al momento de alcanzarse la meta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03641-9-2020); en otros términos, el ajuste del IGV por notas de crédito se realiza en el mes de emisión en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales. La nota de crédito será anotada en el Registro de Ventas del periodo de su emisión. En el aspecto contable, la cuenta 13 (no se usa la cuenta 12 en este caso toda vez que se está efectuando la venta a un sujeto vinculado al contribuyente ofertante) quedaría valorizada en un importe neto de S/ 5097.60.

¿Y la percepción no se devuelve? Mediante Informe n.º 153-2013-SUNAT/4B0000, la Administración Tributaria precisa que, si un sujeto que no desarrolla operaciones comprendidas dentro del ámbito del IGV

realiza una compra sujeta a percepción y luego efectúa la devolución del producto, la percepción practicada por el agente de percepción podrá ser devuelta por la SUNAT. Asimismo, en el mencionado informe se precisa que en caso de que al cliente que cuenta con RUC se le haya emitido un comprobante de percepción por el pago de una factura correspondiente a una operación que, posteriormente, fue anulada, emitiéndose la nota de crédito respectiva, no procederá que como consecuencia de tal anulación se anule también el comprobante de percepción emitido por la percepción realizada. No obstante, en el supuesto en mención, el monto de dicha percepción podrá deducirse de la percepción que corresponde a operaciones con el mismo agente de percepción con respecto a las cuales no hubiera operado esta, sin que se haya previsto un límite temporal para que tal deducción pueda realizarse.

Finalmente, en el asiento n.º 3 se tiene al ciclo de cobro o ingreso de dinero, efectuándose el cobro de la venta más la percepción respectiva. Posteriormente, el monto del descuento comercial ofrecido será devuelto al cliente, efectuándose un extorno (reembolso) en el ciclo de ingreso de dinero mediante transferencia bancaria. Para ello, se debe reclasificar la cuenta 13 (asiento n.º 5) a una cuenta pasiva (cuenta 43 por tratarse de un pasivo con un sujeto comercial vinculado) por la deuda con el cliente, para luego proceder al pago del pasivo utilizando la cuenta 10 en el haber.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
13	pp. 71-72
40	pp. 127-128
70	pp. 181-182
69	pp. 178-179
20	pp. 85-86
10	pp. 64-65
74	p. 188
43	pp. 133-134

e. Referencias tributarias

- Artículos 4, 14, 26, 27 y 42 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 6 del Reglamento
- Ley n.º 29173, Ley del Régimen de Percepciones del IGV
- Resolución de Superintendencia n.º 128-2002/SUNAT
- Artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículos 57 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 153-2013-SUNAT/4B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 07708-8-2020, 01407-5-2020, 08069-1-2020, 03641-9-2020, 04460-8-2020, 10816-9-2018, 09107-10-2017, 04542-3-2020 y 06144-9-2019
- Casación n.º 3587-2018-Lima

f. Valor de mercado

Con respecto a la fehaciencia de la operación de descuento, el artículo 42 de la LIGV establece que no es fehaciente el valor de una operación cuando, no obstante haberse expedido el comprobante de pago o nota de débito o crédito, los descuentos no se ajusten a lo normado en la ley o el reglamento.

Para determinar el valor de mercado de las existencias objeto de descuento, no basta revisar las cantidades y valores anotados en el registro de inventario permanente valorizado y en el registro de ventas sobre el producto "pollo", sino las circunstancias económicas y de mercado en que se efectuaron las ventas del indicado bien, a través de los comprobantes de venta emitidos, su descripción, el volumen y la cantidad de bienes vendidos por el cliente y la fecha, o si se aplicaron descuentos y la calidad del producto (con desmedro) (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04542-3-2020).

Por último, al tratarse de operaciones entre partes vinculadas, se deberá atender a las políticas de descuentos del grupo empresarial, no enervando la obligación de presentar la documentación que acrediten los acuerdos o contratos comerciales que sustenten los descuentos realizados o celebrados con terceros no vinculados (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04460-8-2020).

Asimismo, se puede contar con otros medios probatorios, tales como política de ventas, acuerdo comercial, contratos, descuentos, tipos de clientes, fechas, tipos de transacciones, entre otros, que demuestren que se realizaron (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04460-8-2020). Caso contrario, califica como una disposición indirecta gravada con la tasa adicional (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08069-1-2020) en la medida que la referida tasa adicional solo se aplica sobre desembolsos cuyo destino no pueda acreditarse fehacientemente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06144-9-2019).

En cuanto a los motivos para emitir notas de crédito se tiene lo siguiente:

Se puede emitir notas de crédito para bajar los precios de los bienes vendidos a los clientes y que mantienen en su stock por caída de precios a causa de cambios tecnológicos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00657-2-2020).

Es correcta la emisión de notas de crédito por el ajuste de precios con posterioridad a la venta realizada (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00657-2-2020).

El contribuyente no puede efectuar descuentos arbitrariamente, ya que debe adecuarse a las normas legales vigentes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06271-8-2019).

Los descuentos deben ser objetivos, plenamente identificados y responder a circunstancias específicas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05145-10-2019).

El Tribunal Fiscal precisa referencias a "costumbres de la plaza" y a "prácticas usuales en el mercado" relacionadas con los descuentos y las bonificaciones (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03173-10-2019).

Los descuentos que otorgan las empresas deben sustentarse en criterios debidamente identificados y aplicarse de forma general y consistente (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 11472-1-2017 y 09383-1-2018), mas no arbitrariamente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02037-4-2017).

Los descuentos especiales otorgados a los clientes deben corresponder a una práctica usual en el mercado y cumplir con el criterio de generalidad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03041-2-2018).

Es necesario sustentar fehacientemente que los descuentos se vinculan a circunstancias tales como pago anticipado, monto de volumen u otros similares, y que se otorguen con carácter general (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10773-1-2017).

No se deducen los ingresos con una nota de crédito emitida por la condonación de una deuda que no cumple con los requisitos legales (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04823-8-2017).

El sobrestock de productos puede justificar el otorgamiento de descuentos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10474-10-2016).

El recurrente otorgó descuentos a sus clientes del exterior puesto que se presentó problemas de calidad en los mangos que exportó durante 2001 y 2002, debido a plagas y enfermedades, cuestión que incidió en el precio de exportación. Los descuentos se sustentaron con la factura de exportación, nota de crédito, certificaciones de los clientes, documentación bibliográfica e informes emitidos por la facultad de Agronomía de una universidad y del Servicio Nacional de Sanidad Agraria (Senasa). Según el Tribunal Fiscal, los descuentos no estaban acreditados en la medida que el contribuyente no presentó los contratos, cartas, documentación administrativa u otros que acrediten plenamente el motivo de la emisión de las notas de crédito. No resultaban suficientes los artículos adjuntados que tratan de manera teórica y científica la enfermedad del producto y tampoco los documentos expedidos por el Senasa y el Informe Fitopatológico emitido por la universidad, puesto que ellos no permiten conocer su incidencia efectiva en el producto exportado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05446-10-2015).

Operación n.º 42: Venta al contado con devolución en un ejercicio posterior a la venta

Operación n.º 42

El contribuyente AUDIPRO SAC, dedicado a la venta e instalación de equipos de sistemas de seguridad para compañías, efectuó con fecha 7 de noviembre del año 1 la venta al contado de dos equipos de seguridad emitiendo la factura n.º F001-951 a su cliente INVERSIONES NANDELA SRL, por un valor de venta ascendente a S/ 100 000.00, más IGV, efectuándose la entrega de los bienes en el mismo día. El costo de ventas de los equipos fue de S/ 80 000.00.

Concepto	Costo Unit.	Total
Dos equipos de seguridad	40 000.00	80 000.00
Utilidad		20 000.00
	Valor venta	100 000.00
	IGV	18 000.00
	Precio venta	118 000.00

Con fecha 10 de enero del año 2, INVERSIONES NANDELA S.R.L. comunica a la empresa AUDIPRO que los equipos no cumplían con los requerimientos solicitados, motivo por el cual devuelve los equipos adquiridos, facturando al proveedor. Asimismo, AUDIPRO ha estimado que a la fecha de la devolución el valor neto realizable de los bienes devueltos equivale a S/ 68 000

Como corresponde, el contribuyente AUDIPRO reconoció la venta como un ingreso en el año 1 y no podía estimar de forma razonable si se iba o no a producir una devolución en años posteriores.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS Facturas, boletas y otros 121 comprobantes por cobrar 1212 Emitidas en cartera	118 000.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR 401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas 40111 IGV - Cuenta propia		18 000.00
70	VENTAS 701 Mercaderías 7012 Mercaderías - venta local 70121 Terceros		100 000.00
7/11/X1 Por la transferencia en propiedad de equipos de sistemas de seguridad			
----- 2 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS 691 Mercaderías 6912 Mercaderías - venta local 69121 Terceros	80 000.00	
20	MERCADERÍAS 201 Mercaderías 2011 Mercaderías 20111 Costo		80 000.00
7/11/X1 Por la salida de los equipos de sistemas de seguridad del almacén			
----- 3 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO 104 Cuentas corrientes en instituciones financieras 1041 Cuentas corrientes operativas	118 000.00	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS Facturas, boletas y otros 121 comprobantes por cobrar 1212 Emitidas en cartera		118 000.00
7/11/X1 Por el cobro de la factura F001-951			
----- 4 -----		Debe	Haber
59	RESULTADOS ACUMULADOS 591 Utilidades no distribuidas	100 000.00	

	5912 Ingresos de años anteriores		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	18 000.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV - Cuenta propia		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		118 000.00
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
10/1/X2 Por la anulación de la operación de venta por la devolución			
----- 5 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	118 000.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		118 000.00
	461 Reclamaciones de terceros		
10/1/X2 Por la reclasificación a cuenta por pagar al cliente			
----- 6 -----		Debe	Haber
20	MERCADERÍAS	0.00	
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
	20111 Costo		
59	RESULTADOS ACUMULADOS		0.00
	591 Utilidades no distribuidas		
	5912 Ingresos de años anteriores		
10/1/X2 Por la recepción de los equipos devueltos por parte de NANDELA			
----- 7 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	12 000.00	
	695 Gastos por desvalorización de inventarios al costo		
	6951 Mercaderías		
29	DESVALORIZACIÓN DE INVENTARIOS		12 000.00
	291 Mercaderías		
	2911 Mercaderías		

c. Explicación

Según el párrafo 32 de la NIIF 15, los ingresos por ventas se reconocen cuando se completa la obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos, lo que implica que el cliente obtiene el control de esos bienes o servicios, situación que sucede con INVERSIONES NANDELA. En el mismo momento de producido la transferencia de bienes, produciéndose la emisión del comprobante de pago según el numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se debe reconocer la salida de mercancía del almacén de AUDIPRO, conforme lo establece la NIC 2. Dicho comprobante de pago de venta se anotará en el Registro de Ventas para reconocer el débito fiscal, y en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas para reconocer la salida de los bienes comprometidos o suministros para la prestación de servicios.

Producto de ceder el control de los bienes, se procede a activar el ciclo de cobranzas, efectuándose el cobro de la factura F001-951, cobranza que será anotada en la columna del Debe en el Libro Caja y Bancos. Posteriormente, como consecuencia de la devolución de los bienes, se tiene que reconocer el extorno del ingreso. Para tal efecto, se utiliza la cuenta 70 en la columna del Debe; sin embargo, al estar frente al cierre de un ejercicio anterior se usa la cuenta 59 como cuenta que reemplaza a la cuenta 70. Así se está reconociendo de manera retroactiva el retorno del ingreso (conforme lo establece la NIC 8 Políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores). Finalmente, la cuenta por cobrar (cuenta 12) se reclasifica a la cuenta 46 para reconocer el pasivo de atención a la reclamación a favor del cliente. En tal sentido, esta cuenta será cancelada contablemente con la subcuenta 104 bancos.

Ya en el año 2 ocurre la devolución de las mercaderías, por lo que correspondería emitir a NANDELA una nota de crédito por anulación total de la operación según lo prescribe el artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago, por la totalidad de la operación. En tal sentido, AUDIPRO tendrá que efectuar el respectivo ajuste al débito fiscal en el período en que se efectúa la devolución (artículo 27 de la LIGV), debiendo figurar en el Registro de Ventas cuyo importe del IGV será negativo para reducir el débito fiscal.

En relación con el impuesto a la renta, los ingresos se reconocen en la oportunidad de su devengo, según el artículo 57 de la LIR. Con respecto a los inventarios que regresan al almacén, estos formarán parte del inventario, debiendo controlarse su ingreso (asiento n.º 6) con el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas o Valorizado, de acuerdo con los requisitos mínimos establecidos en el artículo 13 de la Resolución de Superintendencia n.º 234-2006/SUNAT y los límites de llevado que establece el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En cuanto al valor que reingresa al inventario de AUDIPRO, los inventarios deben ser valuados a su costo o al valor neto realizable, el que resulte menor (68 000 < 80 000). Por tanto, se debe reconocer el ingreso al almacén con el importe de S/ 12 000 (80 000 - 68 000). Este fenómeno se conoce tributariamente como desvalorización de existencias,

específicamente como desmedro, cuando se verifica que la desvalorización de existencia de los bienes corresponde a una pérdida de calidad, que los hace inutilizables para los fines que fueron adquiridos. Por ello, no es deducible al tratarse de una provisión, gasto prohibido en el marco del artículo 44 de la LIR, salvo que se proceda a la destrucción de los bienes ante notario público con comunicación previa a la Administración Tributaria en un plazo no menor de dos días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes (artículo 21 del Reglamento de la LIR), o en lo mejor de los casos, que se efectúe la transferencia definitiva de dichos bienes a su valor de mercado.

En el tratamiento del IGV, la obligación tributaria nacerá en el momento de la entrega de las mercaderías, conforme lo establece el inciso a del artículo 4 de la LIGV. Así, el IGV consignado en la factura de venta constituirá débito fiscal para fines de la declaración jurada mensual.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
40	pp. 127-128
70	pp. 181-182
69	pp. 178-179
20	pp. 85-86
10	pp. 64-65
59	p. 159
46	pp. 139-140
69	pp. 178-179
29	pp. 102-103

e. Referencias tributarias

- Artículos 18, 19, 26 y 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 02461-3-2017, 08235-5-2014, 07859-3-2014, 06906-10-2014 y 04704-9-2014

Operación n.º 43: Enajenación de bienes a plazo pagado con tarjeta de crédito

Operación n.º 43

El contribuyente AGRODELA decide transferir una maquinaria a PROCESADORA DANOX SA en setiembre de 20XX, por un monto total según contrato de S/ 350 000.00, estableciéndose que la venta se cancelará en 20 cuotas con un interés total de S/ 24 897.23 (mediante la aplicación de la tasa de interés efectivo). El costo de la máquina asciende a S/ 240 000.

Valor del préstamo

S/ 350 000

Resumen:

TNA (30/360)	8.00 %
Años	4
Frecuencia de pago	Mensual
Interés equivalente	0.66358 %
N.º de pagos por año	5
N.º total de cuotas	20

Valor préstamo	S/ 350 000.00
Suma de cuotas	S/ 374 897.23
Suma de interés	S/ 24 897.23

Interés 2021	S/ 8633.39
--------------	------------

N.º Cuota	Interés	Amortización	Cuota	Saldo
0				350 000.00
sep-XX	1 2322.54	16 422.33	18 744.86	333 577.67
oct-XX	2 2213.56	16 531.30	18 744.86	317 046.37
nov-XX	3 2103.86	16 641.00	18 744.86	300 405.37
dic-XX	4 1993.43	16 751.43	18 744.86	283 653.95
ene-XX+1	5 1882.28	16 862.59	18 744.86	266 791.36
feb-XX+1	6 1770.38	16 974.48	18 744.86	249 816.88
mar-XX+1	7 1657.74	17 087.12	18 744.86	232 729.75
abr-XX+1	8 1544.35	17 200.51	18 744.86	215 529.24
may-XX+1	9 1430.21	17 314.65	18 744.86	198 214.60
jun-XX+1	10 1315.32	17 429.55	18 744.86	180 785.05
jul-XX+1	11 1199.66	17 545.21	18 744.86	163 239.84
ago-XX+1	12 1083.23	17 661.63	18 744.86	145 578.21
sep-XX+1	13 966.03	17 778.83	18 744.86	127 799.38
oct-XX+1	14 848.05	17 896.81	18 744.86	109 902.57
nov-XX+1	15 729.29	18 015.57	18 744.86	91 887.01
dic-XX+1	16 609.75	18 135.12	18 744.86	73 751.89
ene-XX+2	17 489.40	18 255.46	18 744.86	55 496.43
feb-XX+2	18 368.26	18 376.60	18 744.86	37 119.83
mar-XX+2	19 246.32	18 498.54	18 744.86	18 621.29
abr-XX+2	20 123.57	18 621.29	18 744.86	0.00
	24 897.23	350 000.00	374 897.23	

Se imputan tanto el ingreso como el costo en los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago

La primera cuota vence al fin de setiembre de 20XX (al igual que las demás cuotas), fecha en que se procede con la emisión del comprobante de pago y la transferencia de control del activo. Las cuotas son pagadas mediante tarjeta de crédito usando el POS ubicado en el establecimiento del contribuyente.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	442 378.73	

40	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar 1212 Emitidas en cartera TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		67 481.50
49	401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas 40111 IGV - Cuenta propia PASIVO DIFERIDO		24 897.23
70	493 Intereses diferidos 4931 Intereses no devengados en transacciones con terceros VENTAS		350 000.00
	701 Mercaderías 7012 Mercaderías - venta local 70121 Terceros		
30/9 Por la transferencia de control de la maquinaria			
----- 2 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	240 000.00	
	691 Mercaderías 6912 Mercaderías - venta local 69121 Terceros		
20	MERCADERÍAS		240 000.00
	201 Mercaderías 2011 Mercaderías 20111 Costo		
30/9 Por el costo de venta de la maquinaria transferida			
----- 3 -----		Debe	Haber
49	PASIVO DIFERIDO	8633.39	
	493 Intereses diferidos 4931 Intereses no devengados en transacciones con terceros		
77	INGRESOS FINANCIEROS		8633.39
	772 Rendimientos ganados 7722 Cuentas por cobrar comerciales		
30/9 Por el devengo de los intereses correspondientes al ejercicio 2021			

Con respecto al ciclo de ingresos, las cuotas serán cobradas vía tarjeta de crédito en el POS. La estructura de costos que hay detrás de procesar una transacción por tarjeta de crédito es la siguiente (Gestión, 2018):

Fecha lote - n.º	Importe (A)	Total Comisión (B) - 3.99 % de (A)		IGV (D) 18 %*C	Importe abonado (A-B-D)
		Comisión emisores 80 %*B	Comisión Visanet (C) 20 %*B		
30/9/20XX - 2021011	S/ 18 744.86	S/ 598.34	S/ 149.58	S/ 26.93	S/ 17 970.02

Por lo tanto, el importe a cobrar correspondiente a la primera cuota asciende a S/ 17 970.02, debiendo usar la cuenta 103 como cuenta "puente" o transitoria mientras el dinero sea depositado en la cuenta corriente.

----- 4 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	18 744.86	
103	Efectivo y cheques en tránsito		
1031	Efectivo en tránsito		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		18 744.86
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
30/9 Por el cobro de la primera cuota según cronograma (S/ 18 744.86 más IGV)			
----- 5 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	17 970.02	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		17 970.02
103	Efectivo y cheques en tránsito		
1031	Efectivo en tránsito		
30/9 Por el cobro de la primera cuota según cronograma (S/ 18 744.86 más IGV)			
----- 6 -----		Debe	Haber
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	747.92	
639	Otros servicios prestados por terceros		
6391	Gastos bancarios		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	26.93	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		

42	40111 IGV - Cuenta propia CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		774.85
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
	30/9 Por el reconocimiento de la comisión de POS		
	----- 7 -----	Debe	Haber
95	GASTOS DE VENTAS	747.92	
	951 Gastos de Ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		747.92
	Cargas imputables a 791 cuentas de costos y gastos		
	30/9 Por el destino del gasto		

c. Explicación

Considerando que se ha cumplido con los requisitos de reconocimiento y medición de la NIIF, tratado en operaciones anteriores, para la transferencia de control de la maquinaria al cliente, se procede a reconocer el ingreso en el ejercicio 2021. Para tal efecto, se reconocerá el ingreso en el mes de la enajenación (setiembre de 2021).

De acuerdo con los párrafos 60 y 61 de la NIIF 15, si en una operación de venta existe componente de financiación, la entidad procederá a ajustar el importe comprometido de la contraprestación, dando cuenta de los efectos del valor del dinero en tiempo, según contrato. De esta manera, se pretende reflejar los ingresos ordinarios por un importe que exprese el precio de contador que el cliente hubiera pagado por los bienes o servicios comprometidos.

Por su parte, el párrafo 64 de la NIIF 15 precisa que la tasa para la determinación del componente de financiación es la tasa de descuento que se reflejaría en una transacción de financiación separada entre la entidad y su cliente al comienzo del contrato.

En cuanto a la presentación de los ingresos, los ingresos por actividades ordinarias de contratos con clientes se presentan en el estado de resultados del ejercicio donde se produce la venta, mientras que los ingresos por intereses se reconocen únicamente en la medida que se reconozca un activo del contrato (cuenta por cobrar de la cuota), es decir, se irá tomando como base la proporción de tiempo transcurrido y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

Con respecto al ciclo de ingreso de efectivo, el contribuyente reconocerá el dinero que mes a mes irá ingresando a las cuentas bancarias, debiendo cancelar o saldar el derecho por cobrar (asiento n.º 4). Dicho ingreso de dinero se irá reconociendo en el Libro Caja y Bancos en cada mes.

Con respecto al costo de venta, se procede a reconocer el gasto en el ejercicio en que se produce efectivamente el ingreso (2021) - asiento n.º 2. La salida de los inventarios se anotará en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas.

Tributariamente, en la legislación del impuesto a la renta se precisa que se entiende por enajenación la venta y todo acto de disposición por el que se trasmite el dominio a título oneroso. En particular, en caso de

enajenación de bienes a plazo, se establece un beneficio tributario que consiste en imputar los resultados a los ejercicios en los cuales las cuotas resulten exigibles, tal cual indica el artículo 58 de la LIR:

Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

De los párrafos anteriores se deduce que si bien es cierto las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio en que se devengan, es decir, en el ejercicio en el cual nace el derecho a percibir las, aunque finalmente no se perciban, en el caso de los ingresos provenientes de la venta de bienes a plazo se podrá optar por imputarlos al ejercicio comercial en el que resulte exigible el pago (artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta), siempre que dichos ingresos constituyan renta de tercera categoría para su receptor y que el plazo convenido para el pago sea mayor a un año, computado a la fecha de la enajenación (Casación n.º 6394-2017-Lima). En tal sentido, basta que se celebre una cuota o varias cuotas cuyo plazo para su pago sea exigible en un plazo mayor a un año para acogerse al beneficio tributario en mención (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01618-8-2015).

A manera de conclusión, la enajenación se ha producido en setiembre de 2021 y se ha pactado que el cobro de las cuotas se efectúe en 20 meses, exigibles a partir de setiembre de 2021. Teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 58 de la LIR, el ingreso y el costo computable (y los gastos vinculados de ser el caso) se imputarán en los ejercicios de 2021 a 2023, en los cuales se hacen exigibles las cuotas.

En tal sentido, se revisará el tratamiento del ingreso neto mensual a imputar por la venta de la maquinaria. Al respecto, será aquel que se haga exigible de acuerdo con las cuotas convenidas para el pago, menos devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza (artículo 31 del Reglamento de la LIR). Por su parte, el artículo 54 del Reglamento de la LIR precisa que la atribución de ingresos mensuales se efectúa considerando las cuotas convenidas para el pago que resulten exigibles en cada mes. En efecto, el ingreso mensual será el valor de venta entre el número de cuotas, dando como resultado un importe de S/ 17 500 (S/350 000 / 20 cuotas).

En relación con el tratamiento del costo computable, este corresponderá al costo de adquisición producción o construcción, o valor de ingreso al patrimonio, según corresponda (artículo 20 de la LIR). Por su parte, el literal d del artículo 11 del Reglamento de la LIR establece el procedimiento del cálculo del costo computable en una operación de enajenación de bienes a plazos con cuotas mayores a un año, en función del ingreso a reconocer en cada ejercicio gravable:

Coeficiente =	Ingreso exigible en cada ejercicio
	Ingreso neto total proveniente de la enajenación

Costo computable por imputarse a cada ejercicio	= Costo computable del bien enajenado X coeficiente
---	---

Por ende, el costo computable imputable al ejercicio de 2021 es de:

Coeficiente	$\frac{S/ 17 500 \times 4 \text{ meses}}{350 000.00}$	=	0.2000
-------------	---	---	--------

Costo computable por imputarse a cada ejercicio	=	$S/ 240 000 \times 0.2000$	=	S/ 48 000.00
---	---	----------------------------	---	--------------

Con respecto al ingreso de intereses, para fines tributarios, el devengo se produce en función de las reglas generales del artículo 57 de la LIR, en la medida que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, surgiendo así el derecho a la contraprestación. En el presente caso, el devengo de los intereses se producirá de manera mensual. El mismo tratamiento aplicará para fines contables (ver asiento n.º 3, donde el ingreso se reconoce en la columna del haber, con el mismo tratamiento de los ingresos ordinarios).

Con respecto a la obligación tributaria del IGV en la venta de bienes, esta se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero (artículo 4 de la LIGV); sin embargo, en la referida ley no se precisa la figura del diferimiento del pago del impuesto cuando se trata de la venta de bienes a plazos. Por ende, teniendo en cuenta que la empresa entrega los bienes en la fecha de celebración de la operación, nacerá la obligación tributaria por el total del valor de venta. Con respecto al valor de venta, esta incluirá el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquel y aun cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación (artículo 14 de la LIGV). Dicho esto, los intereses (compensatorios) por la venta a plazos formarán parte del valor de venta del bien, debiendo gravarse con el IGV en la fecha de nacimiento de la obligación de la operación principal (no se considerará los intereses moratorios o por retraso de pago dentro de la base imponible, según Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01196-8-2019).

En materia formal, en la transferencia de bienes muebles, los comprobantes de pago deberán ser entregados en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero, según lo establece el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

En el ciclo de cobros de efectivo se tiene que la empresa realiza la cobranza de las cuotas mensuales a través del POS sobre el cual sobrepasa la tarjeta de crédito del cliente. Esta forma de cobranza amerita el reconocimiento de comisiones (en este caso, 3.99 % y 2.99 % para tarjeta de crédito y débito, respectivamente) que influirá en la cobranza neta, que dos días hábiles después serán objeto de depósito en la cuenta corriente del contribuyente vendedor.

Por último, con respecto a la comisión cobrada por la empresa VISANET, se tendrá que activar el ciclo de adquisiciones y pagos. En tal sentido, se procederá a reconocer el gasto por comisión y el pago vía compensación con el dinero descontado en la oportunidad del depósito del dinero en tránsito (asiento n.º 8). El gasto por comisión se encuentra gravado con IGV, impuesto que se utilizará como crédito fiscal en el mes en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras y cumpla con los requisitos formales y sustanciales ya explicados (asiento n.º 6). Dicha comisión constituye un gasto de venta que se imputará a resultados del ejercicio en que se incurrió.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
40	pp. 127-128
49	pp. 145-147
70	pp. 181-182
69	pp. 178-179
20	pp. 85-86
77	pp. 192-193
10	pp. 64-65
42	pp. 131-132
63	pp. 167-168
95	p. 206

e. Referencias tributarias

- Artículos 4 y 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobante de Pago.
- Artículos 20, 57 y 58 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículos 11, 31 y 54 del Reglamento
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01618-8-2015 y 01196-8-2019
- Casación n.º 6394-2017-Lima

Operación n.º 44: Bonificación concedida en la venta de mercaderías (transferencia a título gratuito)

Operación n.º 44

El contribuyente AUDIPRO SAC, dedicado a la venta e instalación de equipos de sistemas de seguridad para compañías, con fecha 19 de diciembre efectuó la venta de 21 equipos de seguridad a su cliente no relacionado con su cliente INVERSIONES NANDELA SRL, según factura n.º F001-997. Asimismo, de acuerdo con la política de descuentos y bonificaciones del contribuyente, de superar el volumen de compra de 20 unidades, se otorgará una bonificación de cinco kits de alarma de seguridad, según detalle (el costo unitario del kit asciende a 749 soles).

Concepto	Valor Unit. referencial	Costo Unit.	Total
21 equipos de seguridad		40 000.00	840 000.00
Kits de alarma de seguridad	1048.60		0.00
		Valor venta	840 000.00
		IGV	151 200.00
		Precio venta	991 200.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- -----		Debe	Haber
74	DESCUENTOS, REBAJAS y BONIFICACIONES CONCEDIDOS	749.00	
	Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidos		
	741 bonificaciones concedidos		
	7411 Terceros		
20	MERCADERÍAS		749.00
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
	20111 Costo		
19/12 Por la entrega en bonificación de bienes al cliente			

c. Explicación

De acuerdo con lo estipulado en el párrafo B40 de la NIIF 15, si en un contrato una entidad concede a un cliente la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita, esa opción da lugar a una obligación de desempeño en el contrato solo si la opción proporciona un derecho significativo al cliente que no recibiría sin realizar ese contrato. En tal sentido, el vendedor está obligado a entregar los bienes adicionales gratuitos en la medida que cumple con la meta (superar umbral de compras).

Asimismo, el vendedor no deberá reconocer ingreso alguno por los bienes que entrega en bonificación a su cliente, en la medida que no se cumple el paso 3 del proceso de reconocimiento de ingresos bajo NIIF 15: determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es

el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con un cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas) (párrafo 47 de la NIIF 15).

En relación con el impuesto a la renta, las bonificaciones sobre ventas corresponden a las rebajas que se conceden sobre los precios de venta, independientemente de las fechas de vencimiento de los pagos respectivos y que se entienda la bonificación como una ventaja en las transacciones realizadas, equivalentes a una prima, comisión o rebaja (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02099-5-2016).

Asimismo, el ingreso neto mensual está conformado por ingreso bruto menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares (que impliquen una rebaja sobre el pago que debe efectuarse por la transacción, según lo precisa la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01723-2-2019) que respondan a las costumbres de la plaza (artículo 20 de la LIR) y a prácticas usuales en el mercado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03173-10-2019). Por su parte, el artículo 85 de la mencionada ley señala que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta ley, la cual hace referencia al impuesto anual del 29.5 %.

En el ámbito del IGV, no se consideran ventas las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas (último párrafo del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la LIGV), siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13 del artículo 5, excepto el literal c. Dicho numeral precisa que las bonificaciones deben darse en el marco de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; y conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

A nivel formal, se debe cumplir con la emisión de la factura o nota de crédito, consignando el valor referencial del producto dado en bonificación que hubiera correspondido en caso se hubiera transferido a título oneroso (artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago y Resolución de Superintendencia n.º 007-99/SUNAT). Ambos comprobantes serán anotados en el Registro de Venta del periodo de emisión. En el caso de descuentos o bonificaciones para consumidores finales, estos se incluyen en la boleta de venta, resultando innecesario emitir nota de crédito (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01697-1-2013).

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
74	p. 188
20	pp. 85-86

e. Referencias tributarias

- Artículos 2 y 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículos 55 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03173-10-2019, 01723-2-2019, 04823-8-2017, 02099-5-2016 y 01697-1-2013

6.2.2. Ingresos por venta - exportación de bienes y desvalorización de bienes

Operación n.º 45: Exportación de productos terminados y adquiridos para reventa, merma normal en producción y diferencia de cambio

Operación n.º 45

Con fecha 20 de agosto de 20XX, la empresa AGRODELA S.A., dedicada al cultivo, transformación e industrialización de la caña de azúcar, celebra un contrato de compraventa con su cliente relacionado ARGENTINA AGRO S.A. por la compra de 200 toneladas de azúcar para su exportación a un precio de S/ 2.24 por kg, según detalle. Además, realiza la compra de productos terminados (100 toneladas de azúcar) para su exportación al mismo precio de venta.

Se tiene el siguiente detalle de la producción al 31 de agosto:

Concepto	Unidades TN	Porcentaje
Producción real	200.00	91 %
No producido	20.00	9 %
Capacidad normal	220.00	100 %

Concepto - Exportación de 200 TN	Importe	Gasto	Costo Unit.	Total S/	Total \$*
Materia prima directa	0.45		0.45		
Merma normal de materia prima	0.01		0.01		
Mano de obra directa	0.58		0.58		
Costos indirectos de fab. Fijos***	0.26	0.02	0.24		
Costos indirectos de fab. Variables	0.18		0.18		
Gastos de adm. y ventas	0.20		0.20		

Costo de producción	1.68	0.02	1.66	331 272.73	80 857.39
Margen de utilidad	0.59	0.01	0.58	115 945.45	28 300.09
Valor de venta	2.27	0.03	2.24	447 218.18	109 157.48
IGV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Precio venta**	2.27	0.03	2.24	447 218.18	109 157.48

*Tipo de cambio venta del 4 de setiembre: 4.097. Consultado en https://www.sbs.gob.pe/app/pp/sistip_portal/paginas/publicacion/tipocambiopromedio.aspx

**Consulta en <http://sistemas.midagri.gob.pe/sisap/portal2/mayorista/#>

***Costo indirecto de fab. Fijo * porcentaje capacidad normal: 0.27*91 %

Concepto - Exportación de 100 TN	Costo Unit.	Total S/	Total \$
Costo de adquisición de productos terminados	1.75	175 000.00	44 975.58
Margen de utilidad	0.53	52 500.00	13 492.68
Valor de venta	2.28	227 500.00	58 468.26
IGV	0.41	0.00	0.00
Precio venta	2.68	227 500.00	55 528.44

De los cuadros siguientes se debe tomar en cuenta la información correspondiente a las ventas locales, exportaciones, que dará el total de ingresos como se detalla a continuación:

Concepto	Venta	Costo venta
Local	447 218.18	331 272.73
Exportación	227 500.00	175 000.00
Total ingresos	674 718.18	506 272.73

El 2 de setiembre se emite la factura de venta en moneda dólar y el 3 de setiembre se realiza el embarque de 300 toneladas de azúcar al cliente no domiciliado. El cobro se realiza al día siguiente hábil del embarque en moneda dólar.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
21	PRODUCTOS TERMINADOS	506 272.73	
	211 Productos terminados		
	2111 Productos terminados		
	21111 Costo 331 272.73		
	21111 Costo 175 000.00		
69	COSTO DE VENTAS	4727.27	0.00
	692 Productos terminados		
	6924 Costos de producción no absorbido - Productos terminados		

71	VARIACIÓN DE LA PRODUCCIÓN ALMACENADA		511 000.00
711	Variación de productos terminados		
7111	Productos terminados		
31/8 Por la distribución de los desembolsos incurridos y el costo de producción del periodo			
----- 2 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	674 718.18	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		0.00
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
70	VENTAS		674,718.18
701	Mercaderías		
7021	Productos terminados - venta de exportación		
70221	Terceros		
2/9 Por la exportación de 300 TN de azúcar, con producción propia y adquirida para reventa			
----- 3 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	506 272.73	
691	Mercaderías		
6911	Mercaderías - exportación		
69121	Terceros		
20	MERCADERÍAS		506 272.73
201	Mercaderías		
2011	Mercaderías		
20111	Costo		
2/9 Por el costo de venta de los productos terminados y adquiridos de terceros			
----- 4 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	2000.00	
695	Gastos por desvalorización de inventarios al costo		
6952	Productos terminados		
29	DESVALORIZACIÓN DE INVENTARIOS		2000.00
292	Productos terminados		
2921	Productos terminados		
29211	Costo		
2/9 Por la provisión de la desvalorización de la producción terminada (0.01*200 000 kg)			
----- 5 -----		Debe	Haber

10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	676 035.67	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		674 718.18
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
77	INGRESOS FINANCIEROS		1317.49
	776 Diferencia en cambio		
6/9 Por el cobro de las facturas internacionales emitida en USD, aplicando el tipo de cambio del día 6: 4.105			

c. Explicación

Al término de la producción, la empresa ha utilizado el 91 % de su capacidad normal de producción. De acuerdo con el párrafo 13 de la NIC 2, en el caso de costos indirectos de fabricación fijos, solo deben reconocerse como parte del costo de transformación aquellos que se encuentren asociados a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Los demás costos indirectos de fabricación fijos asociados a la capacidad ociosa deben considerarse como gastos del periodo (asiento n.º 1).

En el ciclo de ventas, el contribuyente realiza las gestiones necesarias para la firma del contrato de compraventa internacional. Posteriormente, emite la factura de venta en moneda nacional (previo acuerdo de ambas partes) y demás documentación requerida para la exportación, como conocimiento de embarque y DAM de exportación - código 41 (Artículo 71 del Reglamento de la Ley General de Aduanas). Estos comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero (artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago y Resolución de Superintendencia n.º 007-99-SUNAT). Estos comprobantes se anotarán en el Registro de Ventas del periodo de emisión.

En el marco contable, el reconocimiento de los ingresos se efectúa bajo los lineamientos de la NIIF 15 explicado en la operación anterior.

A nivel tributario, en materia de Impuesto a la renta, los ingresos provenientes de las operaciones de exportación de bienes son considerados renta de fuente peruana. Asimismo, los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago (artículo 57 de la LIR). En tal sentido, y considerando los lineamientos de la NIIF 15, se concluye que el ingreso por la exportación de bienes devenga cuando el adquiriente obtiene el control de los bienes o el enajenante transfiere el riesgo de la pérdida, lo que ocurra primero (Casanova y Ordóñez 2020, pp. 30-31).

Conforme lo establece la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02711-3-2019, el ingreso se devenga cuando se produce la entrega efectiva de los bienes. Para el presente caso, el ingreso se reconocerá cuando se transfiera el control de los bienes al comprador internacional, lo cual va a depender del INCOTERMS celebrado. Al respecto, la transferencia de riesgos y beneficios puede darse en el puerto de embarque o puerto de entrega. En estricto, el devengo del ingreso ocurrirá cuando se produzca la transferencia de los riesgos y ventajas de tipo significativo derivados de la propiedad de los bienes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06768-1-2019).

Por ejemplo, si se celebra un contrato de compraventa internacional bajo términos FOB, el ingreso se reconocerá cuando se entregue la mercadería al borde del buque. En caso de realizar la exportación bajo término EXW, la transferencia de propiedad de los bienes ocurre dentro del territorio nacional, esto es, con anterioridad a su fecha de exportación, transfiriéndose los riesgos en la entrega en el almacén del exportador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10748-10-2014).

En relación con el IGV, si bien el artículo 33 de la Ley del IGV precisa que la exportación de bienes no está afecta al impuesto general a las ventas, la doctrina menciona que esta operación internacional está sujeta a una tasa cero (asiento n.º 2 - cuenta 40). Así, se tiene a la Decisión 599 de la CAN, cuyo artículo 20 indica que el Régimen de tasa cero solo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios. Por su parte, Aldea et al. (2009, pp. 88-89) señalan que se debe imponer a las exportaciones la denominada tasa cero (0), la cual supone la compensación del IVA incorporado al costo de adquisiciones e importaciones afectadas a operaciones de exportación.

Con respecto al costo de venta, el contribuyente tendrá que reconocer el costo de la venta de las mercaderías exportadas, cuyo valor comprende el costo de producción, que incluye, según el artículo 20 de la LIR los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción. Asimismo, la merma normal será considerada parte del costo, bajo normatividad contable - NIC 2, y deducible como gasto en materia tributaria si el contribuyente acredita 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 (artículo 21 del Reglamento de la LIR), así como las condiciones y la oportunidad en que se realizó (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05364-10-2021). En relación con el costo computable, el Informe n.º 092-2017-Sunat/5D0000 señala que corresponde reconocer como costo computable a aquel determinado bajo las disposiciones de los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias, sin descontar el importe de la provisión por desvalorización.

Con respecto al costo incurrido para la exportación de azúcar, este será deducible como costo computable al producirse la venta (Casación n.º 5476-2016-Lima). El costo computable, en esta oportunidad, está comprendido por el costo de producción (200 TN) y costo de adquisición de productos terminados (100 TN). En tal sentido, el costo de producción no necesariamente corresponde al costo de venta total del periodo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04704-9-2014), toda vez que el contribuyente cuente con las facturas que sustentan las compras de azúcar procesada para reventa. El costo incurrido y sustentado con comprobantes de pago se anotará en el Registro de Inventario Permanente Valorizado o en Unidades Físicas.

Por lo general, después de producido el embarque de los bienes, se procede a gestionar el cobro en moneda extranjera. En el presente caso, se emitió la factura de venta en moneda extranjera (dólares), cuyo cobro será en moneda dólares, de ahí que la cuenta 12 esté saldada (Debe - Haber). No obstante, debido a la diferencia de tipo de cambio entre los días 3 y 6 de setiembre, se tendrá que reconocer una ganancia por diferencia de cambio, toda vez que el tipo de cambio sube de 4.097 a 4.105 (una diferencia de 0.008), generándose la diferencia de cambio de $(0.008 * 109\ 157.48) + (0.008 * 5\ 5528.44) = S/ 1,317.49$. Dicho esto, la diferencia de cambio computable para determinar el IR nace desde la fluctuación de la moneda nacional frente a la moneda de registro de una transacción específica realizada (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07061-3-2020).

Es menester mencionar que las diferencias de cambio se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, de acuerdo con el artículo 61 de la LIR y al amparo de la teoría de renta denominada "teoría del consumo más incremento patrimonial" (Abanto, 2020), según el cual se incorporarán para la determinación de la renta los cambios netos positivos o negativos o fluctuaciones de la moneda.

Con respecto a la determinación de los pagos a cuenta, se sabe que la cuota mensual resulta de la base imponible * coeficiente (o porcentaje). Con respecto a la base imponible, este no incluye las ganancias por diferencia de cambio como ingreso gravable (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02760-5-2006). En relación con el coeficiente, se debe incluir en el denominador la ganancia por diferencia de cambio neta obtenida en el ejercicio, la cual está comprendida por la parte que excede la fluctuación positiva (anotada en la subcuenta 776) sobre la variación monetaria negativa (anotada en la subcuenta 676), según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11116-4-2015.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
42	pp. 131-132
70	pp. 181-182
69	pp. 178-179
20	pp. 85-86
10	pp. 64-65
77	pp. 192-193

e. Referencias tributarias

- Artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículo 71 del Reglamento de la Ley General de Aduanas
- Artículos 20 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 092-2017-Sunat/5D0000

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 05364-10-2021, 06768-1-2019, 02711-3-2019, 10748-10-2014, 04704-9-2014, 07061-3-2020, 02760-5-2006 y 11116-4-2015
- Casación n.º 5476-2016-Lima

6.2.3. Anticipos y Canjes

La empresa AZUCARERA NANDELA, dedicada al cultivo, transformación e industrialización de la caña de azúcar y otros productos agrícolas, así como a la comercialización de los productos y subproductos derivados de su actividad principal, estima terminar la extracción de melaza el 30 de abril de 20XX. Esta noticia es trasladada a su cliente ABC SAC, quien desea comprar el bagazo de la caña para el ganado vacuno y equino. Para asegurar la compra, ABC SAC decide realizar un anticipo de S/ 2000 más IGV el día del término de la extracción.

Con fecha 5 de mayo, se procede a vender exitosamente el mencionado desecho por un total de S/ 11 000 más IGV (costo de venta de S/ 7800). Con respecto al cobro del saldo neto por cobrar, se pacta que el pago se hará en tres letras con igual valor cada una, con vencimiento en las fechas 31 agosto, 30 de setiembre y 30 de octubre.

Debido a la falta de liquidez, el 30 de mayo el contribuyente decide solicitar al BANCO MI PAIS el descuento de las tres letras. Con fecha 31 de mayo la entidad financiera le proporciona el efectivo, según detalle:

Concepto	Costo Unit.	Total
Bagazo de caña		11 000.00
	Subtotal ventas	11 000.00
	Anticipos	2000.00
	Valor venta	9000.00
	IGV	1620.00
	Precio venta	10 620.00

Mes	Tasa descuento *	Fecha liquidación	Importe nominal	Descuento	Importe neto
31/8/2021	22.00 %	31/5/2021	3540.00	199.03	3,340.97
30/9/2021	22.00 %	31/5/2021	3540.00	263.93	3,276.07
30/10/2021	22.00 %	31/5/2021	3540.00	328.83	3,211.17
		Letras por cobrar a entidad financiera		791.78	9,828.22

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	2360.00	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		360.00
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		2 000.00
122	Anticipos de clientes		
30/4 Por el importe recibido como anticipo			
----- 2 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	12 620.00	
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		

1212	Emitidas en cartera		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	2000.00	
122	Anticipos de clientes		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1,620.00
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
70	VENTAS		11 000.00
704	Subproductos, desechos y desperdicios		
7042	Desechos y desperdicios		
70421	Terceros		

5/5 Por la venta de bagazo de la caña de azúcar y aplicación del anticipo recibido

----- 3 -----	Debe	Haber
---------------	------	-------

69	COSTO DE VENTAS	7800.00	
694	Subproductos, desechos y desperdicios		
6942	Desechos y desperdicios		
69421	Terceros		
22	SUBPRODUCTOS, DESECHOS Y DESPERDICIOS		7,800.00
221	Subproductos		

5/5 Por el costo de venta

----- 4 -----	Debe	Haber
---------------	------	-------

12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	10 620.00	
123	Letras por cobrar		
1232	En cartera		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		10,620.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		

5/5 Por el canje de factura por letras

----- 5 -----		Debe	Haber
---------------	--	------	-------

12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS	10 620.00	
123	Letras por cobrar		
1234	En descuento		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		10,620.00
123	Letras por cobrar		
1232	En cartera		

30/5 Por la reclasificación de las letras en cartera a letras en descuento

----- 6 -----		Debe	Haber
---------------	--	------	-------

10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	9828.22	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
37	ACTIVO DIFERIDO	791.78	
373	Intereses diferidos		

3731	Intereses no devengados en transacciones con terceros		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS		10,620.00
454	Otros Instrumentos financieros por pagar		
4541	Letras	9828.22	
455	Costos de financiación por pagar		
4554	Otros instrumentos financieros por pagar		
45541	Letras	791.78	
31/5 Por el importe recibido del banco por el descuento de las letras			
----- 7 -----		Debe	Haber
01	BIENES Y VALORES ENTREGADOS	10 620.00	
012	Valores y bienes entregados en garantía		
0122	Cuentas por cobrar		
01222	Letras descontadas		
04	CONTRAPARTIDA DE CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS		10,620.00
31/5 Por la responsabilidad del contribuyente por las letras descontadas			
----- 8 -----		Debe	Haber
673	GASTOS FINANCIEROS	199.03	
673	Intereses por préstamos y otras obligaciones		
6734	Documentos vendidos o descontados		
37	ACTIVO DIFERIDO		199.03
373	Intereses diferidos		

3731 Intereses no devengados en transacciones con terceros

31/8 Por el devengo del interés mensual

----- 9 -----		Debe	Haber
---------------	--	------	-------

97	GASTOS FINANCIEROS	199.03	
971	Gastos Financieros		199.03
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		

31/8 Por el destino del gasto

----- 10 -----		Debe	Haber
----------------	--	------	-------

45	OBLIGACIONES FINANCIERAS	3540.00	
454	Otros Instrumentos financieros por pagar		
4541	Letras	3340.97	
455	Costos de financiación por pagar		
4554	Otros instrumentos financieros por pagar		
45541	Letras	199.03	
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - TERCEROS		3,540.00
123	Letras por cobrar		
1234	En descuento		

31/8 Por el pago del cliente al banco correspondiente a la primera letra

----- 11 -----		Debe	Haber
----------------	--	------	-------

04	BIENES Y VALORES ENTREGADOS	3540.00	
----	-----------------------------	---------	--

012	Valores y bienes entregados en garantía	
0122	Cuentas por cobrar	
01222	Letras descontadas	
01	CONTRAPARTIDA DE CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS	3,540.00

31/8 Por el extorno del asiento que reflejaba el envío de la letra al banco (S/ 10 620 / 3 letras)

c. Explicación

En principio, para asegurar la compra del bagazo, el cliente efectúa un anticipo, el cual se reconocerá con el Código contable 122. Después de cumplir con los pasos para el reconocimiento de ingresos. De acuerdo con la NIIF 15, se procederá a utilizar la cuenta 70 para acumular los ingresos derivados de su actividad principal (desechos), y la cuenta 12 para reconocer el derecho a cobro neto de anticipo.

En cuanto al costo de venta, en la medida que constituya un desperdicio normal, este formará parte del costo de los inventarios. (párrafo 15 NIC 2)

Si bien el ciclo de cobro se activó con el anticipo recibido anotado en el Libro Caja y Bancos, el contribuyente procede a canjear la factura por cobrar por letras (asiento n.º 4 y 5), manteniendo los riesgos sobre el activo y lógicamente el control, por lo que deberá continuar reconociendo el Activo. Luego, por falta de liquidez, decide enviar las letras a una entidad bancaria (transferencia mediante endoso, según los artículos 125 y 126 de la Ley n.º 27287, Ley de Títulos y Valores), la cual le abonará un importe menor al total antes del vencimiento de las letras (asiento n.º 6), flujo de ingreso que será reconocido usando la cuenta 10, considerando la tasa de descuento asignada para este tipo de operaciones que constituye el costo de financiación ofrecida por la entidad bancaria.

Cuando se produzca el vencimiento de las letras, el contribuyente reconocerá la cancelación de la letra por parte del cliente a la entidad bancaria (asiento n.º 9), afianzándose de cuentas de orden (asiento n.º 7) para un control de los títulos valores.

En el aspecto tributario, se procederá a reconocer el ingreso en mayo, toda vez que el ingreso producido devengará en el periodo donde se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago (artículo 57 de la LIR). En efecto, el periodo de mayo se tomará en cuenta el ingreso para el pago de los pagos a cuenta del impuesto a la renta (artículo 85 de la LIR)

Para efectos del IGV, la obligación tributaria surge en la oportunidad en que debió emitirse el comprobante de pago o se perciba el ingreso, lo que ocurra primero (literal f del artículo 4 de la LIGV). En tal sentido, y de acuerdo con el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago, se emite dos facturas, una, en la oportunidad del cobro del anticipo y la otra, en el

momento de la entrega de los bienes (desechos). Por lo tanto, la obligación tributaria ha surgido en los periodos de abril y mayo, debiendo reconocerse el débito fiscal para los mencionados periodos. (tratándose de bienes futuros recién ocurrirá cuando los bienes hayan llegado a existir (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00727-2-2016). Ambas facturas se anotarán en el Registro de Ventas del periodo de su emisión.

En relación con el anticipo recibido, los importes recibidos correspondían a anticipos de pago por las operaciones de venta, por lo tanto, con ellos nació la obligación tributaria por la venta de bienes muebles gravada con el impuesto general a las ventas, independientemente si no existía una formalidad preestablecida para la realización de los pedidos y que los clientes efectuaban pagos hasta cumplir con el monto de la mercadería a adquirir (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02210-2-2020).

De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01179-2-2017 y Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03246-3-2013, para el IGV, los anticipos recibidos de clientes dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por lo tanto, a la obligación de consignar dicha operación en el registro de ventas, para efectos contables, los cobros que se realizan antes de que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se registran en el Libro Diario y en el Libro Mayor como una obligación con terceros (cuenta del pasivo), y solo una vez producida la entrega del bien o la prestación del servicio contratado, se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos. En este sentido, no es válido concluir sin una constatación adicional que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el libro mayor y el registro de ventas corresponden a operaciones gravadas con el IR o con el IGV.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
40	pp. 127-128
70	pp. 181-182
69	pp. 178-179
20	pp. 85-86
37	pp. 121-122
45	pp. 137-138
Elemento 0	pp. 207-209
67	pp. 174-175
97	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Artículos 20, 57 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 01179-2-2017, 02210-2-2020, 00727-2-2016 y 03246-3-2013

Cuando el vendedor sea un agente de percepción:

Cuando el agente de percepción recibe del cliente un pago anticipado a la entrega del bien, debe efectuar la percepción del IGV en el momento en que reciba dicho pago (Informe n.º 153-2013-Sunat/4B0000).

En caso de haberse celebrado el financiamiento concedido al cliente en una sola letra:

El asiento n.º 6 tendrá la cuenta 67 en lugar de la 37, quedando sin efecto el asiento n.º 8.

De haber optado por el financiamiento vía *factoring*, el tratamiento contable y tributario sería el siguiente:

En lugar del asiento n.º 4 se efectuará el asiento (dejando sin efecto el asiento n.º 5):

----- x -----

16 Cuentas por cobrar diversas - terceros	10 620
161 Activos por Instrumentos Financieros	
16611 Factoring	
12 Cuentas por cobrar comerciales – terceros	10 620
1212 Emitidas en cartera	
30/05 Por la entrega de facturas negociables	

En lugar del asiento n.º 6, se efectuará el siguiente asiento (dejando sin efecto los asientos n.º 8, 9 y 10):

10 Efectivo y equivalentes de efectivo	9828.22
104 Cuentas corrientes en instituciones financieras	
67 Gastos financieros	791.78
674 Gastos en operaciones de factoring	
6741 Pérdida en instrumentos vendidos	
16 Cuentas por cobrar diversas – terceros	10 620
161 Activos por Instrumentos Financieros	
16611 Factoring	
31/5 Por el cobro de las facturas enviadas a factoring	

En materia de IGV, debido a que la operación es realizada con una entidad del sistema financiero, el servicio prestado por la entidad bancaria está inafecto del IGV. Para el factorado o cliente la entrega de las facturas negociables al banco no es una transferencia de bienes ni prestación de servicios, por lo tanto, dicha entrega no está gravada con el IGV ni existe la obligación de emitir comprobantes de pago por la transferencia de las facturas negociables (artículo 7, numeral 1.11 del Reglamento de Comprobantes de Pago).

Con respecto al impuesto a la renta, para el cliente, el pago de la comisión e intereses será considerado como un gasto deducible. Es un gasto necesario para obtener liquidez y dar operatividad a la empresa y mantener la fuente; por lo tanto, hay causalidad, el cliente debe obtener un comprobante de pago para sustentar el pago (artículo 37 de la LIR). Por su parte, para el banco, el ingreso generado constituye ganancia gravada con el impuesto.

6.2.4. Ingresos por prestación de servicios – local

Operación n.º 47: Prestación de asesoría en moneda extranjera y con autodetracción

Operación n.º 47

Una empresa brindó los servicios de asesoría gerencial durante los días del 13 al 29 de octubre de 2021. El 5 de octubre se emite una factura por el monto de \$ 10 000 más IGV. Con fecha 9 de noviembre efectuó el cobro a su cliente en su totalidad. Para no perjudicar el derecho a ejercer el crédito fiscal al cliente, el mismo día el contribuyente efectuó la autodetracción (según constancia de detracción n.º 49308761).

Concepto	Total
Costo del servicio	\$ 6400.00
Utilidad	\$ 3600.00
Servicio de asesoría gerencial	\$ 10 000.00
Valor venta	\$ 10 000.00
IGV	\$ 1800.00
Precio venta	\$ 11 800.00
Autodetracción 12 %	\$ 1416.00
Autodetracción 12 %*	S/ 5682.41

*Tipo de cambio venta fecha emisión factura 4.013

Concepto	Importe	Tipo de cambio 5/11 Compra venta	Importe	Diferencia de cambio
Costo servicio	\$ 6400.00	4.008	S/ 25 651.20	
Utilidad	\$ 3600.00	4.008	S/ 14 428.80	
Valor de venta	\$ 10 000.00	4.008	S/ 40 080.00	
IGV	\$ 1800.00	4.013	S/ 7223.40	
Precio venta	\$ 11 800.00	4.008	S/ 47 294.40	S/ 9.00

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

1		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	47 294.40	
	121 Emitidas en cartera		
67	GASTOS FINANCIEROS 676 Diferencia de cambio	9.00	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		7223.40
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV – Cuenta propia		
70	VENTAS		40 080.00

	703	Servicios terminados		
	7032	Servicios – local		
	70321	Terceros		
5/11 Por el reconocimiento del ingreso por el servicio y el IGV por la aplicación de los tipos de cambio				
----- 2 -----			Debe	Haber
94	GASTOS FINANCIEROS		9.00	
	971	Gastos Financieros		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS			9.00
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
5/11 Por el destino de la diferencia de cambio				
----- 3 -----			Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS		25 651.20	
	693	Servicios terminados		
	6932	Servicios – local		
	69321	Terceros		
21	PRODUCTOS TERMINADOS			25 651.20
	215	Inventario de servicios terminados		
	2151	Servicios terminados		
	21511	Costo		
5/11 Por el costo de servicio				
----- 4 -----			Debe	Haber
10	EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		47 294.40	
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS			47 294.40
	121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212	Emitidas en cartera		
9/11 Por el cobro íntegro del servicio				
----- 5 -----			Debe	Haber
10	EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO		5682.41	
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1042	Cuentas corrientes para fines específicos		
	10421	Cuenta de detracciones n.º xxx		
10	EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO			5682.41
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		

1041	Cuentas corrientes operativas		
9/11	Por la autodestracción del 12 %		

c. Explicación

El presente servicio es parte del ciclo de ingresos. Los ingresos serán reconocidos como tales en la medida que cumplan con los lineamientos de la NIIF 15 ya explicados en operaciones anteriores. Este servicio se realiza en el marco de una orden de servicios que contiene el costo del servicio prestado (asiento n.º 1 y 3).

Con respecto a la diferencia de cambio proveniente de la aplicación de los tipos de cambio compra y venta de la fecha de emisión del comprobante de pago de venta (aplicación del Reglamento de la LIGV y Reglamento de la LIR), el contribuyente reconocerá el gasto financiero y su destino correspondiente a resultados.

A nivel tributario, se genera una diferencia de cambio producto de la aplicación del tipo de cambio del numeral 17 del artículo 5 del Reglamento de la LIGV y literal a del artículo 61 de la LIR. Por un lado, la norma del IGV menciona que, en caso de operaciones en moneda extranjera, la conversación en moneda nacional se efectuará al tipo de cambio promedio ponderado de venta publicada por la SBS en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00505-4-2014). De acuerdo con el literal a del artículo 4 de la LIGV con el literal d del artículo 3 del reglamento de la LIGV, se origina la obligación tributaria en la fecha en que se emita el comprobante de pago, en la oportunidad en que debió emitirse de acuerdo con el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de pago, o en la fecha en que se entregue el bien o quede a disposición del adquirente, lo que ocurra primero.

Y por otro lado, la normatividad del impuesto a la renta precisa que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación. Con respecto a las rentas de tercera categoría en moneda extranjera, esta se convertirá a moneda nacional al tipo de cambio vigente a la fecha de devengo de la renta que establece el artículo 57 de la LIR, debiendo utilizarse el tipo de cambio promedio ponderado compra al cierre de operaciones del día de devengo (artículo 50 del Reglamento de la LIR).

La misma idea es desarrollada por la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07684-1-2019, la cual precisa que las operaciones en moneda extranjera se deben contabilizar al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y las diferencias de cambio son las que resultan por la variación del tipo de cambio a la fecha de cancelación de las partidas monetarias o por la expresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera de activos y pasivo. En este sentido, para las cuentas del activo e ingreso debe utilizarse el tipo de cambio promedio ponderado compra, de acuerdo con la publicación que realiza la SBS.

A manera de resumen, se tiene la siguiente tabla:

Base legal	Tipo de cambio	Situación
------------	----------------	-----------

Artículos 30 y 50 del Reglamento de la LIR	Promedio Ponderado Compra Promedio Ponderado Venta	a. Venta en M.E. (Conversión de M.E. a M.N.) b. Reconocimiento de derechos de cobro (activo) a. Adquisición en M.E. (Conversión de M.E. a M.N.) b. Reconocimiento de obligaciones (pasivo)
Num. 17 del art. 5 del RLIGV	Promedio Ponderado Venta	Débito fiscal y crédito fiscal: en la fecha de nacimiento de la obligación tributaria
Artículo 206 del Rgto. de la LGA	Promedio Ponderado Venta	En la fecha de pago de los derechos arancelarios y demás derechos arancelarios

A nivel formal, el caso planteado se encuentra comprendido en el anexo 3 de la Resolución de Superintendencia n.º 183-2004/SUNAT, operación que se encuentra sujeta a la tasa del 12 %. Asimismo, el contribuyente vendedor efectúa la autodetracción en la medida que el cliente comprador necesita ejercer el derecho al crédito fiscal en el periodo en que haya anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras siempre que el depósito se efectúe hasta el quinto día hábil del mes de vencimiento para la presentación de la declaración; caso contrario, el derecho se ejerce a partir del periodo en que se acredite el depósito. De no efectuar o contar con la constancia de depósito, el cliente comprador tendrá que postergar el crédito fiscal al periodo en que se efectuó el íntegro del depósito.

Así como existen consecuencias de no efectuarse la detracción para el comprador, también existe para el contribuyente vendedor: Procedimiento de ingreso como recaudación de una cuenta de detracciones IGV (numeral 9.3 del artículo 9º del Decreto Legislativo n.º 940 y Resolución de Superintendencia n.º 184-2017/SUNAT), el cual consiste en el desplazamiento de los montos depositados en las cuenta de detracciones hacia la SUNAT, donde dicha recaudación es destinada al pago de la deuda tributaria del titular. Este procedimiento no contencioso (artículos 162 y 163 del Código Tributario) se presenta cuando, entre otros factores, las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones de venta por las cuales se hubiera efectuado el depósito.

En el caso planteado, la obligación tributaria nació el 5 de noviembre, debiendo depositarse la detracción hasta el quinto día hábil de diciembre para evitar procedimientos como el ingreso como recaudación de la cuenta de detracciones (en este caso se depositó después de cuatro días calendarios de la fecha de activación del ciclo de cobro).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
67	pp. 174-175
40	pp. 127-128
70	pp. 181-182
97	p. 206

79	p. 195
69	pp. 178-179
21	pp. 87-89
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Literal a del artículo 4 de la LIGV, literal d del artículo 3 y numeral 17 del artículo 5 del Reglamento
- Artículo 5 del Reglamento de Comprobante de Pago
- Literal a del artículo 61 de la LIR y artículo 50 del Reglamento
- Artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 940 y Resolución de Superintendencia n.º 184-2017/SUNAT
- Artículos 162 y 163 del Código Tributario
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07684-1-2019 y 00505-4-2014

f. Valor de mercado

De conformidad con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título (lo cual comprende tanto a las operaciones realizadas a título oneroso como a aquellas realizadas a título gratuito), el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

De tener un anticipo en moneda extranjera:

De acuerdo con el párrafo 8 de la CINIF 22 y los párrafos 21-22 de la NIC 21, la fecha de la transacción a efectos de la determinación de la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial de un activo no financiero o pasivo no financiero (como el anticipo) es la fecha en que una entidad reconoce inicialmente el activo no monetario que surge del cobro o pago de la contraprestación anticipada.

¿Qué pasa si la cobranza de una factura por cobrar hubiera ocurrido en enero del año siguiente?

Si bien la diferencia de cambio se produce en el periodo en el que se produce la liquidación de la partida monetaria; en caso de que la operación se liquide en un periodo contable posterior se determinará la diferencia de cambio al cierre del ejercicio por la cuenta por cobrar pendiente, y se determinará la diferencia de cambio desde este último momento hasta la fecha de su liquidación, imputándose en el ejercicio siguiente.

6.2.5. Ingresos por prestación de servicios – exportación

Operación n.º 48: Servicios brindados a No Domiciliados

Operación n.º
48

La empresa NANDELA SRL celebró un contrato con DANOX LLC (cliente no vinculado domiciliado en Guatemala) para que le brinde un servicio de reparación de cuatro tractores y capacitación a su personal, desembolsos necesarios para llevar a desarrollar su actividad agrícola en su país. El servicio se llevó a cabo en el exterior, e inicia el 10 de marzo de 2022 y culmina el 20 de abril de 2022. Con respecto al servicio de capacitación valorizado en \$ 4000, el informe fue remitido a DANOX para su respectiva evaluación y uso al término del servicio global. De acuerdo con el Informe de Servicio de mantenimiento en el primer mes tuvo un grado de avance del 40 % y en el segundo mes, del 60 % del servicio contratado, cuyo valor asciende a \$ 8000, según Invoice. El cobro de ambos servicios se efectuó el 7 de mayo.

El costo del servicio exportado, según el Informe de Servicios, ascendió a \$ 2500 (servicio de capacitación) y \$ 5200 (servicio de mantenimiento).

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS	11 913.60	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
70	VENTAS		11 913.60
	703 Servicios terminados		
	7031 Servicios – exportación		
	70311 Terceros		
31/3 Por el ingreso devengado del servicio de reparación con un grado de avance del 40 % (\$8000*40 %*t.c. compra 3.723)			
----- 2 -----		Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	7743.84	
	693 Servicios terminados		
	6931 Servicios – Exportación		
21	PRODUCTOS TERMINADOS		7743.84
	215 Inventario de servicios terminados		
	2151 Servicios terminados		
31/03 Por el costo del servicio exportado en marzo, según el grado de avance del 40 % (\$5,200*40 %*t.c. compra 3.723)			
----- 3 -----		Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS	18 384.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
70	VENTAS		18 384.00
	703 Servicios terminados		

	7031 Servicios – exportación		
	70311 Terceros		
	20/4 Por el ingreso devengado del servicio de reparación con un grado de avance del 60 % (\$8000*60 %*t.c. compra 3.830)		
	----- 4 -----	Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	11 949.60	
	693 Servicios terminados		
	6931 Servicios – Exportación		
21	PRODUCTOS TERMINADOS		11 949.60
	215 Inventario de servicios terminados		
	2151 Servicios terminados		
	20/4 Por el costo del servicio exportado en abril, según el grado de avance del 60 % (\$5200*60 %*t.c. compra 3.830)		
	----- 5 -----	Debe	Haber
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS	15 320.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
70	VENTAS		15 320.00
	703 Servicios terminados		
	7031 Servicios – exportación		
	70311 Terceros		
	20/4 Por el ingreso devengado del servicio de capacitación (\$4 000*t.c. compra 3.830)		
	----- 6 -----	Debe	Haber
69	COSTO DE VENTAS	9575.00	
	693 Servicios terminados		
	6931 Servicios – Exportación		
21	PRODUCTOS TERMINADOS		9575.00
	215 Inventario de servicios terminados		
	2151 Servicios terminados		
	20/4 Por el costo del servicio de capacitación culminado (\$4 000*t.c. compra 3.830)		

c. Explicación

Como parte del ciclo de ingresos, el contribuyente tiene dos fuentes de ingresos, una relacionada con el servicio de reparación que se irá reconociendo en la medida que vaya devengado el servicio brindado mes a mes, y la otra relacionada con el servicio de capacitación, cuyo ingreso se reconocerá en la fecha de entrega del informe final para el uso por parte del cliente no domiciliado. En cuanto al primero, se reconocerá los ingresos no por el importe total del contrato (\$ 8200), sino tendrá que reconocer el grado de avance del servicio exportado, sustentado en un Informe de Servicios, con base en el cual se podrá efectuar el reconocimiento mes por mes (asientos n.º 1 y 3). En cuanto al segundo, los ingresos por servicios se devengan con la entrega del informe por tratarse de un servicio de resultado y no corresponde considerar devengado el ingreso sobre el avance de las horas trabajadas en cada uno de los ejercicios en que se

prestó aquel (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08622-5-2014), según el asiento n.º 5.

Desde el punto de vista tributario, el ingreso por servicio de reparación se reconocerá de manera proporcional de acuerdo con el agrado de avance del servicio en el primer mes según el principio de devengado recogido en el artículo 57 de la LIR. De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08246-8-2015, las empresas de servicios acumulan los costos de los servicios desde el inicio de su prestación, aun cuando no se haya reconocido ingreso alguno por dicha actividad; esto es, acumulan en una cuenta transitoria todos los costos que se relacionen con los servicios prestados hasta que puedan correlacionarse con los ingresos vinculados a ellos. En tal sentido, a medida que se presta el servicio (grado de avance) los costos incurridos se deben reconocer en el resultado del periodo (gasto) (asiento n.º 2 y 4). Por ende, el grado de realización determina el reconocimiento de los ingresos en las empresas de servicios.

Con respecto al servicio de capacitación, de acuerdo con el artículo 57 de la LIR, cuando el total de la contraprestación se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, el total del ingreso o gasto se devenga cuando ocurra tal hecho o evento, entendiéndose por "hecho o evento que se producirá en el futuro" a aquel hecho o evento posterior, nuevo y distinto de aquel hecho sustancial que genera el derecho a obtener el ingreso. En tal sentido, el mencionado servicio se reconocerá no en el periodo marzo, sino abril, donde se cuenta con el informe final que dispondrá el cliente para su uso empresarial.

Asimismo, de acuerdo con la Sentencia en Casación n.º 2391-2019 LIMA, la Corte Suprema concluyó que el principio del devengado en el reconocimiento de los ingresos no está condicionado a la fecha de emisión del comprobante de pago o la cancelación del servicio, toda vez que dichas formalidades no se desprenden de lo señalado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En cuanto al costo de servicio, de acuerdo con el párrafo 19 de la NIC 2, este incluye la mano de obra y los costos indirectos de fabricación incurridos para la prestación efectiva del servicio (asientos n.º 2, 4 y 6). En el aspecto tributario, en la Ley del Impuesto a la Renta no se ha regulado expresamente el "costo de servicios" pero sí en el inciso j del artículo 11 del Reglamento de la LIR al mencionar la categoría de "costo computable de los servicios". En tal sentido, para efectos tributarios el costo de servicio es considerado como gasto.

En relación con el ciclo de cobro, la fecha para el reconocimiento de los ingresos correspondientes a un servicio brindado es la fecha de culminación del mismo y no la fecha de su cancelación cuando esta se realice con posterioridad a la fecha de la liquidación del servicio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07483-4-2013). Por ejemplo, los ingresos por servicios de alojamiento se reconocen a lo largo del tiempo en el que se presta, más aún cuando el monto del ingreso puede medirse confiablemente por cada día, toda vez que los establecimientos de hospedaje cuentan con un tarifario de precios de sus servicios, así como una lista de precios de servicios adicionales ofrecidos, los que deben previamente informar a los usuarios (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07212-8-2019), o los ingresos por servicios de energía eléctrica se reconocen como

ingreso en el mes de consumo, aun cuando se facturen al mes siguiente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06280-5-2018).

Finalmente, con respecto al tipo de cambio utilizado, de acuerdo con el artículo 61 de la LIR y el artículo 50 del Reglamento de la LIR, la renta en moneda extranjera se convertirá a moneda local utilizando el tipo de cambio promedio ponderado compra a la fecha de devengo de la renta, de acuerdo con la publicación que realice la SBS.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
12	pp. 69-70
70	pp. 181-182
69	pp. 178-179
21	pp. 87-89

e. Referencias tributarias

- Artículos 57 y 61 de la Ley del impuesto a la renta e inciso j de los artículos 11 y 50 del Reglamento
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 07212-8-2019, 06280-5-2018, 08246-8-2015, 08622-5-2014 y 07483-4-2013
- Casación n.º 2391-2019 LIMA

Se debe recordar lo siguiente:

Si bien el numeral 1 del inciso c del artículo 3 de la Ley del IGV establece que se entiende por servicios a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, existe una excepción a la regla general establecida en el numeral 2 del inciso c del artículo 3 de la LIGV, que establece que se considera como prestación de servicios gravada con el impuesto general a las ventas a la entrega a título gratuito que no implique transferencia de propiedad, de bienes que conforman el activo fijo de una empresa vinculada a otra económicamente.

6.2.6. Saldo a Favor del exportador, saldo favor materia de beneficio y drawback

Operación n.º 49: Saldo a favor del Exportador en la Exportación de bienes y servicios

Operación n.º 49

INDUSTRIAS EL ZAR SAC es una empresa dedicada a comercialización de productos agrícolas en el mercado interno y externo. En el periodo enero 2022 ha realizado exportaciones por un importe de S/ 1 000 000, según facturas de venta electrónicas emitidas en dicho periodo, y ha tenido exportaciones embarcadas de S/ 800 000. Asimismo, tiene el siguiente detalle según el Registro de Compras y Registro de Ventas:

Detalle	Valor	IGV	Total
Ventas-débito fiscal			
FA01-251 Servicios de asistencia técnica	50 000.00	0.00	

FA01-252	Exportación de mangos (embarcada)	800 000.00	0.00	
FA01-253	Exportación de mandarinas	150 000.00	0.00	
FA01-253	Servicio alquiler de bien mueble	50 000.00	9000.00	
		1 050 000.00		9000.00
Compras-crédito fiscal*				
E001-00241	Compra de maquinaria	350 000.00	63 000.00	
FA02-254787	Servicio de energía eléctrica	1000.00	180.00	
F001-087921	Adquisición de semillas	39 000.00	0.00	
E001-654002	Compra de insumos químicos	66 000.00	0.00	
E001-782	Compra de útiles de oficina	1200.00	216.00	
				63 396.00
Importe resultante o saldo a favor				-54 396.00

*Denominado también Saldo a Favor del Exportador, según artículo 34 LIGV

El contribuyente tiene obligaciones tributarias en el periodo enero 2022 por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta (P/A/C) por el importe de S/ 15 750, así como tributos de EsSalud y ONP declarados mediante PDF PLAME por importes de S/ 9000 y S/ 1300, respectivamente, obligaciones que espera extinguir utilizando el Saldo a Favor materia de beneficio que determine en enero.

El contribuyente desea saber a cuánto asciende el saldo a favor a solicitar en devolución mediante abono a su cuenta corriente, tras compensar los impuestos adeudados.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR	ONP
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	9000.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV – Cuenta propia		
	401111 Crédito Fiscal		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		9000.00
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV – Cuenta propia		
	401112 Débito Fiscal		
31/1 Por la aplicación del Saldo a Favor del Exportador al Impuesto Bruto del IGV.			
----- 2 -----		Debe	Haber
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS	54 396.00	

	162	Reclamaciones a terceros		
	1624	Tributos		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		54 396.00
	401	Gobierno nacional		
	4011	Impuesto general a las ventas		
	40111	IGV – Cuenta propia		
	401111	Crédito Fiscal		
31/1 Por la determinación del Saldo a Favor Materia de Beneficio				
----- 3 -----			Debe	Haber
16		CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS	15 750.00	
	167	Tributos por acreditar		
	1671	Pagos a cuenta del impuesto a la renta		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		15 750.00
	401	Gobierno nacional		
	4017	Impuesto a la renta		
	40171	Renta de tercera categoría		
31/1 Por la determinación del P/A/C del periodo Enero				
----- 4 -----			Debe	Haber
62		GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	19 000.00	
	621	Remuneraciones	10 000.00	
		Seguridad,		
	627	previsión social y otras contribuciones	9000.00	
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		10 300.00
	403	Instituciones públicas		
	4031	ESSALUD	9000.00	
	4032	ONP	1300.00	
41		REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		8 700.00
	411	Remuneraciones por pagar		
	4111	Sueldos y salarios por pagar		
31/1 Por la planilla del mes e impuestos laborales de ESSALUD y ONP				
----- 5 -----			Debe	Haber
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	15 750.00	
	401	Gobierno nacional		
	4017	Impuesto a la renta		
	40171	Renta de tercera categoría		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	10 300.00	

	403	Instituciones públicas			
	4031	ESSALUD	9 000.00		
	4032	ONP	1,300.00		
16		CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS			26 050.00
	162	Reclamaciones a terceros			
	1624	Tributos			
	31/1	Por la compensación del saldo a favor con el P/A/C del impuesto a la renta			
	----- 6 -----			Debe	Haber
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	28 346.00		
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
16		CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS			28 346.00
	162	Reclamaciones a terceros			
	1624	Tributos			
	31/1	Por la Devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio mediante abono en cuenta			

c. Explicación

El Saldo a Favor del Exportador (en adelante SFE) tiene la misma naturaleza que el Crédito Fiscal del IGV, con la salvedad de que el SFE se genera producto de las adquisiciones de bienes y servicios los cuales son destinados para las exportaciones. Asimismo, otra característica del SFE es que convierte en Saldo a Favor Materia de Beneficio (en adelante, SFMB), permitiendo al contribuyente solicitar su compensación contra otro tributo diferente del IGV o, incluso, solicitar su devolución.

En el ordenamiento legal peruano, las exportaciones no están afectas al IGV, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 de la Ley del IGV, porque se ha adoptado el criterio de imposición en el país de destino (país donde los bienes o servicios sean consumidos), reconociéndose así el derecho del exportador de recuperar el impuesto que haya afectado sus adquisiciones de bienes y servicios destinados a la exportación; de lo contrario, terminaría asumiendo económicamente el IGV sin ser consumidor final, sin que, además, dicho consumo se verifique en el país (Informe n.º 016-2013-Sunat/4B0000).

De acuerdo con el artículo 1 de la LIGV, este impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles; y la prestación o utilización de servicios en el país, siempre que se realicen o consuman en el territorio peruano, excluyéndose así a las operaciones realizadas o consumidas fuera del país. En tal sentido, las exportaciones de bienes y servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al impuesto general a las ventas (artículo 33 de la LIGV); sin embargo; debe tenerse presente que la política de imposición a las exportaciones se centra en aplicar una tasa del 0 % a los bienes y servicios que se envíen al extranjero, de manera que el exportador pueda recuperar los impuestos que hayan sido aplicados a los bienes o servicios relacionados con la exportación al llevarlos al consumo en el exterior.

Con respecto a la exportación de bienes, de acuerdo con el artículo 30 del Reglamento de la LIGV, esta figura comercial comprende a la transferencia de bienes por parte de un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva, lo cual está regulado en el artículo 60 de la Ley General de Aduana. Asimismo, el mencionado artículo precisa que en el caso de venta de bienes muebles donde la transferencia de propiedad ocurra en el país hasta antes del embarque, la condición de exportación está sujeto a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a 60 días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Si en la venta median documentos emitidos por un almacén aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un almacén general de depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, que garanticen al adquirente la disposición de dichos bienes, la condición será que el embarque se efectúe en un plazo no mayor a 240 días calendario contados a partir de la fecha en que el almacén emita el documento. En tal sentido, de vencer los plazos señalados sin que se haya efectuado el embarque, se entenderá que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del IGV, según corresponda la naturaleza del bien.

En cuanto a la exportación de servicios, el artículo 33 del Reglamento de la LIGV precisa que cualquier servicio será considerado como exportado siempre que:

- a) Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de ventas e ingresos.
- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- d) El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.
- e) El exportador de servicios deberá, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.

La verificación de las cinco condiciones establecidas en el artículo 33 glosado en los párrafos precedentes permite señalar que, por ejemplo, un contribuyente que brinda los servicios de hospedaje a favor de huéspedes no domiciliado podrá solicitar la devolución del saldo a favor de exportador (Informe n.º 101-2016-SUNAT/5D0000).

Si bien la operación de exportación no está afecta al IGV y el cliente internacional no cuenta con RUC, de acuerdo con el inciso d del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se deberá emitir facturas en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del IGV; en caso contrario, cuando el adquirente sea no domiciliado calificará como consumidor final y corresponderá gravar la operación y emitir una boleta de venta. Tanto la factura como la boleta de venta deberán ser anotadas en el Registro de Ventas del periodo de emisión e informar las exportaciones embarcadas en la declaración mensual.

En relación con las formalidades del comprobante de pago a emitir, las facturas de exportación, a diferencia de las facturas emitidas por operaciones internas, no ameritan la obligación de consignar el RUC del adquirente (artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago), con la salvedad de los lineamientos que se establezca para los emisores electrónicos que realizan operaciones de exportación (Resolución de Superintendencia n.º 312-2017/SUNAT y n.º 020-2018/SUNAT).

De las ideas expuestas se tiene que el SFE constituye un mecanismo que fomenta la exportación en la medida que otorga un reembolso del IGV pagado por el contribuyente exportador en el ciclo de adquisiciones realizado en un periodo tributario y previo a la operación de exportación, con una finalidad económica: acceder al mercado internacional liberado de tributos y demás gravámenes que afecten su costo, mejorando el posicionamiento de los productos nacionales en el mercado extranjero. Este beneficio tributario se dará siempre que el contribuyente exportador cumpla con los requisitos sustanciales del crédito fiscal, los requisitos formales, el reintegro, la prorrata del crédito del crédito fiscal, entre otras reglas.

En caso de que un contribuyente adquirió maquinarias y luego las remitió al exterior y las entregó en comodato a empresas no domiciliadas durante un periodo, es decir, no se destinaron a operaciones por las cuales se debía pagar el citado impuesto, el IGV pagado no otorga derecho a crédito fiscal ni a saldo a favor del exportador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02223-2-2017).

De acuerdo con el artículo 3 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, el SFE se deducirá del Impuesto bruto del IGV (que resulta de aplicar el porcentaje del 18 % sobre la base imponible compuesta por el valor de venta de las operaciones de venta gravadas, de acuerdo con los artículos 12, 13, 14, 15 y 17 de la LIGV) a cargo del sujeto vendedor. De darse un sobrante, este importe a su favor se le denomina Saldo a Favor Materia del Beneficio (en adelante, SFMB).

Del SFMB se deducirá las compensaciones efectuadas contra otros impuestos, como el Pago a Cuenta del Impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03217-4-2017), regularización del impuesto a la renta (renta anual), EsSalud y ONP (asiento n.º 5) y cualquier otro tributo que sea ingreso del tesoro público con respecto a los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente, por lo que no corresponde que sea deducido como gasto para efecto del impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01702-10-2017). De quedar un monto a favor del exportador, este podrá solicitar su devolución mediante cheques no negociables (asiento n.º 6), Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros (este último regulado en la Resolución de Superintendencia n.º 210-2019/Sunat), modalidades establecidas en el artículo 9 del Reglamento de la LIGV.

Se procede a determinar el Saldo a Favor del Exportador y el Saldo a Favor Materia de Beneficio con la información que se detalla continuación:

Cuadro n. 1: Cálculo del SFMB	Importe
IGV Débito Fiscal	9 000.00
Saldo favor del Exportador - IGV Compras	63 396.00
Saldo a favor Materia de Beneficio SFMB (1)	-54 396.00
*Antes de solicitar la devolución, se puede compensar:	
Pagos a cuenta IR Enero	15 750.00
EsSalud	9 000.00
ONP	1300.00
SFMB que puede ser devuelto	-28 346.00

Cuadro n. 2: Cálculo del Límite del SFMB	Importe
Exportaciones embarcadas en el periodo	800 000.00
Tasa IGV	18 %
Limite SFMB (1)	144 000.00
SFMB calculado	28 346.00
SFMB no utilizado	0.00

Cuadro n. 3: Cálculo del P/A/C del IR mensual	Importe
Ingresos gravados	1 050 000.00
Sistema b) artículo 85 LIR	2 %
Pago a cuenta del IR mensual	15 750.00

Explicación:

Con la información de cuadro n. 1 se determina primero el impuesto general a las ventas correspondiente a las operaciones internas (IGV del débito fiscal por la suma total de S/ 9000.00 menos el IGV de las compras por el importe total de S/63 396.00), determinándose saldo a favor del periodo por la suma por S/ 54 396.00, el cual debería ser arrastrado al mes siguiente en caso de que el contribuyente solo se dedique a realizar ventas internas. No obstante, en el presente caso se asume que el sujeto también realiza operaciones de exportación, por lo cual tiene derecho a determinar el saldo a favor materia de beneficio.

Para determinar el Saldo Materia de Beneficio se debe tener en cuenta que solo serán consideradas para el cálculo del límite las exportaciones embarcadas; sin embargo, también se deben consignar en la declaración de IGV la suma total de las exportaciones facturadas, siendo que en el presente caso se da como dato que las exportaciones embarcadas ascienden a la suma total de S/ 800 000.00.

Como el SFMB es inferior al límite determinado, que se calcula en función al 18 % del valor FOB de las exportaciones embarcadas en el mes y no de las DAM numeradas o emitidas en el mes (Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 08247-4-2020 y 01477-3-2017), el contribuyente podrá utilizar el íntegro del saldo a favor para compensar con otros tributos y, si quedara un saldo, podrá solicitar la devolución del mismo.

El importe a ser devuelto se concretará con una solicitud de devolución del SFMB a través de SUNAT Virtual, ingresando con su Código de Usuario y la clave SOL, mediante el Formulario Virtual n.º 1649 "Solicitud de Devolución", el cual requerirá la Presentación del PDB Exportadores, declaración que

contiene la información de las compras y exportaciones realizadas en el periodo, a que se refieren los incisos a y b del artículo 8 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables. Producto de la declaración, el contribuyente obtendrá automáticamente la Constancia de Presentación del PDB Exportadores.

Uno de los requisitos para solicitar la devolución del Saldo a Favor del Exportador Materia del Beneficio (SFMB) a través del Formulario n.º 4949 o del Formulario Virtual n.º 1649 consiste en presentar, con anterioridad a la solicitud, la declaración donde consta el saldo a favor del IGV que corresponde al último periodo vencido a la fecha de presentación de la solicitud de devolución. Sobre este requisito, la SUNAT precisa que debe considerarse como "último periodo vencido" al último periodo cumplido de acuerdo con el cronograma establecido por la SUNAT (Informe n.º 001-2012-Sunat/2B0000).

Los exportadores podrán utilizar SUNAT Virtual para realizar su trámite de devolución del SFMB cuando el solicitante no acompañe garantías a la solicitud. Para hacer más rápido el trámite de devolución, el contribuyente puede presentar su solicitud de devolución acompañado de garantías contempladas en el artículo 12 del Reglamento Notas de Crédito Negociables.

Cabe recordar que el fisco no puede compensar los valores emitidos como consecuencia de fiscalizaciones iniciadas con anterioridad a la presentación de la solicitud de devolución, al no encontrarse en los supuestos de compensación del inciso c del artículo 39 del Código Tributario (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07631-3-2014).

El exportador no está obligado a devolver el SFMB cuando en un periodo posterior se emita una nota de crédito que anula la exportación (Informe n.º 044-2018-Sunat/7T0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
40	pp. 127-128
16	pp. 75-77
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130

e. Referencias tributarias

- Artículos 1, 12, 13, 14, 15, 17, 18 y 33 de la LIGV y artículos 9 y 33 del Reglamento
- Artículos 3, 8 y 12 del Reglamento de Notas de Crédito Negociables
- Artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones de Superintendencia n.º 210-2019/Sunat, 312-2017/SUNAT y 020-2018/SUNAT
- Artículos 4 y 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago

- Artículo 60 de la Ley General de Aduana
- Artículo 40 del Código Tributario
- Informes n.º 044-2018-Sunat/7T0000, 101-2016-Sunat/5D0000, 016-2013-Sunat/4B0000 y 001-2012-Sunat/2B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 08247-4-2020, 01702-10-2017, 02223-2-2017, 03217-4-2017, 01477-3-2017 y 07631-3-2014

Operación n.º 50: Restitución del *drawback* de un contribuyente productor-exportador

Operación n.º 50

El contribuyente CALZADOS NANDELA SAC en abril ha realizado la importación de cuero de becerro teñido, necesario para la producción y exportación de calzado realizado en mayo:

Detalle	Valor \$
Datos de Importación - DAM 235-002598	
Valor CIF - cuero de becerro	80 000.00
Ad valorem 6 %	4800.00
IGV 18 %	15 264.00
Datos de Exportación - DAM 235-254871	
Valor exportación bajo término FAS**	220 000.00
Factor (CIF importación /FOB exportación)	36 %
Drawback 3 %	6600.00
*El valor CIF de los componentes importados del producto exportado no deben superar el límite del 50 % del valor FOB del producto exportado. (Artículo 2 del Decreto Supremo n.º 104-95-EF y modificatorias).	
** La solicitud no tuvo observaciones.	

El contribuyente desea saber el tratamiento contable y tributario del *drawback* que solicitó el 2 de junio de 20XX, cumpliendo lo indicado en el DESPA-PG.07 – PROCEDIMIENTO GENERAL DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS - DRAWBACK, una vez aprobada la solicitud se efectuó el depósito en su cuenta corriente según el siguiente detalle:

Detalle	Valor \$
Drawback restituido (3% del Valor FOB exportado) *	6600.00
* El abono en la cuenta bancaria del exportador se calcula en moneda nacional al tipo de cambio promedio ponderado compra publicada por la	

SBS, en la fecha de aprobación de la solicitud; en los días en que no se publique el tipo de cambio se utiliza el último que se hubiese publicado (DESPA-PG.07).

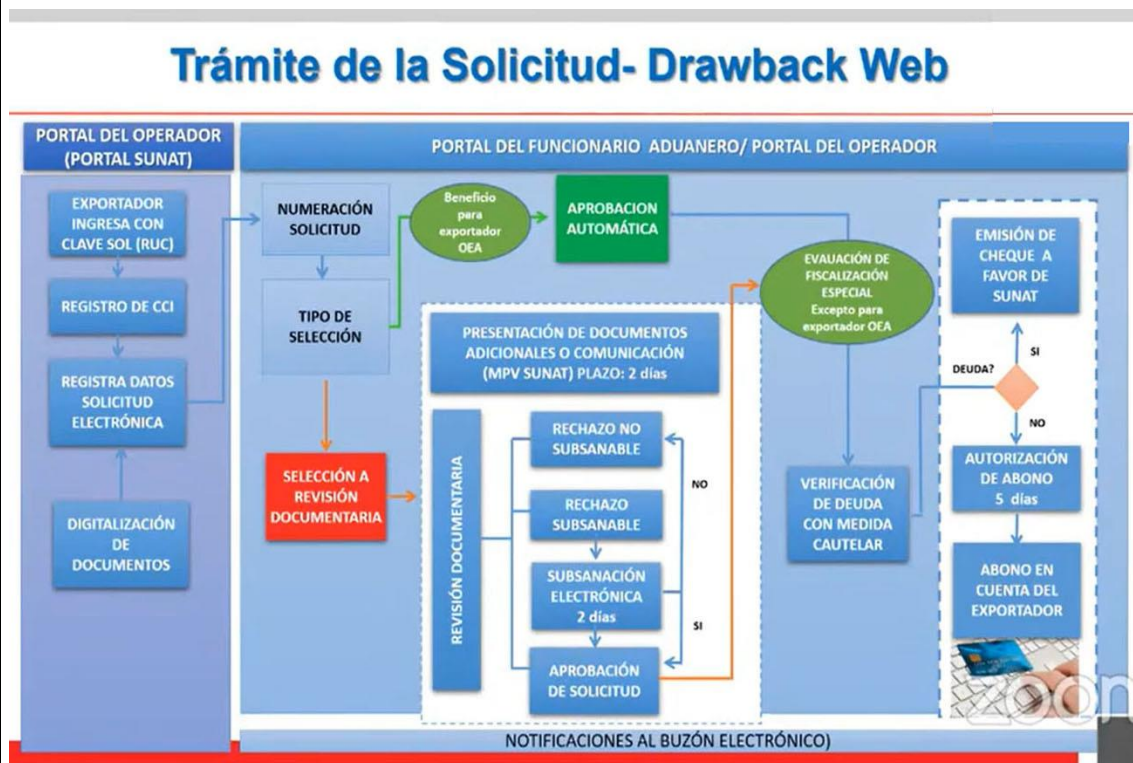
Análisis

a. Impuestos afectados

Ad valorem	IR
X	X

b. Contabilización

Se debe tener en cuenta el proceso de solicitud de drawback.



Nota. Extraído de <https://exportemos.pe/asesoria-especializada/logistica-para-exportar/drawback>

Asientos contables por la provisión y depósito de la solicitud de drawback

----- 1 -----		Debe	Haber
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS	25 911.60	
162	Reclamaciones a terceros		
1624	Tributos		
16245	Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		25 911.60

759	Otros ingresos de gestión		
7591	Subsidios gubernamentales		
75911	Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback		
17/10 Por la provisión de la solicitud de restitución (\$ 6600*tipo cambio compra 3.926)			
----- 2 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	26 830.14	
105	Otros equivalentes de efectivo		
1051	Otros equivalentes de efectivo		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS		25 911.60
162	Reclamaciones a terceros		
1624	Tributos		
16245	Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback		
77	INGRESOS FINANCIEROS		805.20
776	Diferencia en cambio		
77	INGRESOS FINANCIEROS		113.34
772	Rendimientos ganados		
30/11 Por la recepción de las Notas de Crédito Negociables por la restitución del Drawback (3,628* tipo cambio compra 4.048), incluido intereses (\$28*4.048) y diferencia de cambio			

a. Requisitos para tramitar el Drawback*

c.1. Requisitos para el beneficiario

El beneficiario debe ser una persona natural o jurídica constituida en el Perú, la cual produzca directamente o por encargo (factura de servicio a un tercero) el bien exportado.

Además, debe cumplir con los siguientes tres requisitos:

- (1) estar inscrito en el RUC, y no tener la condición de "no habido";
- (2) contar con clave SOL; y
- (3) contar con una cuenta corriente o cuenta de ahorro del sistema financiero nacional, la cual se encuentre vigente en moneda nacional y esté registrada con el número de CCI (Código de Cuenta Interbancaria) en el portal de la SUNAT.

Manifestación de voluntad. Se debe consignar en la declaración de exportación el código 13, así se manifiesta la voluntad de acogerse al Drawback.

c.2. Requisitos respecto a los insumos importados

Los insumos importados deben de haber sido adquiridos por una de las siguientes tres modalidades:

- (1) importados directamente por la empresa exportadora beneficiaria del Drawback;
- (2) importada por terceros; y
- (3) como mercancías elaboradas con insumos importados de proveedores locales.

El régimen de Restitución de Derechos Arancelarios considera como "insumos" a los siguientes conceptos:

- Materias primas: sustancia, elemento o materia necesaria para obtener un producto (incluye etiquetas, envases, artículos para la conservación y transporte).
- Productos intermedios: elementos que requieren de procesos posteriores para adquirir la forma final en que serán incorporados en el producto exportado.
- Parte: conjunto o combinación de piezas, unidas por cualquier procedimiento de sujeción, destinado a construir una unidad.
- Pieza: unidad previamente facturada cuya ulterior división física produce su inutilización para la finalidad a la que estaba destinada.

No se consideran como "insumos" al combustible, cualquier fuente energética destinada a generar energía o calor, y a los repuestos y útiles de recambio. Por otro lado, los "insumos" deben cumplir con las siguientes características para ser considerados por el régimen del Drawback:

- Nacionalizados habiendo cancelado el íntegro de los derechos arancelarios.
- Nacionalizados con una antigüedad no mayor a los 36 meses.
- No nacionalizados con exoneración arancelaria, rebaja o franquicia aduanera otorgada por acuerdos comerciales internacionales.
- No nacionalizados con tasa cero, cuando estos son los únicos insumos importados.
- No nacionalizados al amparo del régimen de reposición de mercancías en franquicia.
- No correspondan al régimen de admisión y/o importación temporal.
- Su valor CIF no debe superar el 50% del valor FOB del bien exportado.
- Se recomienda verificar si el producto a exportar está en la lista de partidas arancelarias excluidas de la Restitución de Derechos Arancelarios:
 - <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/3631-d-s-n-127-2002-ef/file>
 - <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/2293-d-s-n-056-2003-ef/file>
 - <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/4932-d-s-n-098-2006-ef/file>
 - <https://exportemos.pe/asesoria-especializada/logistica-para-exportar/drawback>

b. Tramite del Drawback *

d.1. Documentos necesarios para acogerse al Drawback

Para el caso de insumos importados por terceros o productos intermedios elaborados con insumos importados adquiridos de proveedores locales:

- Factura que acredite la compra del insumo.
- Declaración Jurada del proveedor local, de no haber hecho uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros, indicando los datos de la factura de compra de insumo o mercancía y datos de las series de la DAM de importación para consumo y/o admisión temporal.

Para el caso donde el proceso productivo del bien exportado se haya encargado a terceros, solo se debe presentar la factura que acredite el servicio prestado. Tener en cuenta que los documentos señalados deben ser emitidos hasta la fecha de ingreso del bien a zona primaria aduanera para su exportación, salvo que se trate de embarque directo desde el local designado por el beneficiario, en cuyo caso los documentos deben ser emitidos hasta la fecha de embarque del bien.

d.2. Casos especiales

Se pueden tener en cuenta los siguientes casos especiales para la solicitud de Drawback:

Los usuarios de la Zona Especial del Desarrollo, Zona Franca y Zona Comercial de Tacna o Zona Económica Especial de Puno puedan solicitar la restitución por la exportación de bienes producidos en dichas zonas, en cuya elaboración han incorporado insumos nacionalizados y exportados desde el resto del territorio nacional a dichas zonas sin haberse acogido a la restitución, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en el reglamento.

En caso de transferencia patrimonial por escisión o reorganización societaria la empresa a la que se transfiere los insumos importados o mercancías elaboradas con insumos importados, que forman parte del bloque patrimonial, se debe contar con lo siguiente:

- a) el documento de la citada transferencia u otro documento vinculado a esta donde consten los insumos importados o mercancías elaboradas con insumos importados;
- b) la declaración jurada de la empresa que transfiere o la de su proveedor; y
- c) los registros contables correspondientes.

d.3. Procedimiento de la solicitud de Drawback

- El beneficiario debe ingresar a la opción "Sistema de Despacho Aduanero" del portal SUNAT y con su clave SOL registrar la solicitud utilizando los formatos electrónicos.
- El sistema de la SUNAT validará los datos de la información registrada, de ser conforme generará el número de la solicitud de Drawback, determinando la selección a revisión

documentaria o aprobación automática. La información es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

- La selección de una solicitud de Drawback numerada correspondiente a un operador económico autorizado se efectúa conforme lo establece el procedimiento general "Certificación del Operador Económico Autorizado".
- De no ser conforme la información registrada por el beneficiario, el sistema mostrará las inconsistencias mediante las alertas respectivas y la solicitud de Drawback es guardada automáticamente en la bandeja "Solicitudes Pendientes de Numerar".

d.4. Aprobación automática de la solicitud de Drawback

Si la solicitud es seleccionada para aprobación automática, se continúa con el proceso automático de verificación de deudas, sin perjuicio de las acciones de fiscalización especial. Finalmente, cuando la solicitud es aprobada, la SUNAT autoriza al Banco de la Nación abonar en la cuenta bancaria del exportador o entrega el cheque no negociable dentro del plazo de 5 días hábiles computado a partir del día siguiente de la fecha de:

- a) numeración de la solicitud, si no fue seleccionada a revisión documentaria; o
- b) presentación de la documentación sustitutoria si fue seleccionada a revisión documentaria.

d.5. Procedimiento de la revisión documentaria de la solicitud de Drawback

Cuando la solicitud de Drawback es seleccionada a revisión documentaria, el beneficiario debe presentar a la intendencia de aduana donde numeró dicha solicitud, dentro del plazo de 2 días hábiles computado a partir del día siguiente de la numeración, los siguiente:

- Solicitud impresa del sistema, según el Anexo I.
- Fotocopia de la factura emitida por el proveedor local correspondiente a compras internas de insumos importados, conforme lo establece el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Declaración Jurada del proveedor local, según el Anexo III.
- Fotocopia de la factura que acredita el servicio prestado, en caso de la producción o elaboración por encargo de los bienes que exporta, emitida conforme lo establece el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Documento que acredite la exclusión de las empresas vinculadas.

El funcionario encargado verifica que la documentación presentada corresponda a la información registrada en el sistema y que se cumplan los requisitos establecidos en el Procedimiento DESPA-PG.07 dentro del plazo de 2 días hábiles computados desde el día siguiente de la recepción de la solicitud y la documentación sustentatoria de corresponder. De ser conforme, el funcionario encargado aprueba la solicitud, continuando el proceso automático de verificación de deudas del beneficiario, sin perjuicio de las acciones de fiscalización

especial. En el caso que el beneficiario no presente los documentos solicitados dentro del plazo señalado, la solicitud de Drawback quedará sin efecto y será anulada automáticamente. Esta situación será notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

Nota. Extraído de <https://exportemos.pe/asesoria-especializada/logistica-para-exportar/drawback>

c. Explicación

Tras activar el ciclo de adquisiciones de materia prima (cuero de becerro teñido) necesario para las actividades inherentes al giro del negocio del contribuyente (para la producción y exportación de calzado), la empresa hace uso del beneficio tributario de la restitución del drawback, debiendo indicar la voluntad de acogerse al Drawback en la numeración de la DAM de exportación (Código 41). Es decir, la DUA es el único instrumento que permite al exportador canalizar su pedido de acogimiento al "Drawback" (Casación n.º 9894-2017-Lima); debiendo regularizar la DAM de exportación provisional para acceder al beneficio (Informe n.º 52-2016-Sunat/5D1000). Asimismo, no se podrá solicitar el beneficio con respecto a bienes exportados que se encuentre en las listas excluidas de la restitución (Decretos supremos n.º127-2002-EF, 056-2003-EF y 098-2006-EF).

Se debe recordar que son beneficiarios del procedimiento general de restitución de derechos arancelarios las empresas productoras exportadoras (cualquier persona natural o jurídica que elabore o produzca la mercancía a exportar) cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos arancelarios que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que estos no superen los límites establecidos. En cuanto a los componentes, estos deben ser importados dentro de 36 meses anteriores a la fecha de exportación (fecha de embarque que se consigna en el rubro 10 "TRANSPORTISTA" en la Orden de Embarque), según capítulo VI Procedimiento General de Restitución de Derechos Arancelarios y modificatorias (en adelante procedimiento DESPA-PG.07); así como haberse pagado el íntegro de los derechos arancelarios en la operación de importación (Informe n.º 50-2019-Sunat/340000). De las ideas expuestas, se tiene que no se puede acoger al *drawback* la exportación definitiva de cloro líquido en cilindros de acero ingresados bajo el régimen de admisión temporal para reexportación, y que no se hayan cancelado los derechos arancelarios aplicables a su importación (Informe n.º 278-2018-SUNAT/340000).

En cuanto a los insumos importados utilizados en el producto de exportación, estos podrán ser los siguientes:

- a) Importados directamente por el beneficiario.
- b) Adquiridos a importadores ubicados en el país (proveedores locales), debiendo tener seguridad que el insumo es importado y que pago todos los impuestos de importación, siendo recomendable pedirle el número de

la DAM de importación (de no haberse pagado los impuestos de importación, se deberá deducir el monto de la compra del valor FOB al momento de solicitar la restitución)

c) Mercancías elaboradas con insumos importados por terceros

La condición de productor exportador deberá acreditarse mediante documentación adicional, de ser el caso, ante la Administración Aduanera, según lo ha establecido el Informe n.º 162-2019-Sunat/340000. En caso de producción encargada a terceros, en ejercicio de la potestad aduanera, la autoridad podrá requerir en aquellos casos en los que la factura no proporcione un detalle suficiente la presentación de otros documentos para acreditar la existencia real del acuerdo suscrito entre el beneficiario del "drawback" con un tercero para prestar el servicio de producción y el uso del insumo importado en dicho proceso productivo (Informe n.º 124-2019-Sunat/340000), es decir, el acogimiento al beneficio del "Drawback" también alcanza a empresa productora-exportadora que encarga a otra empresa la producción de los bienes a exportar (Casación n.º 5353-2016-Lima).

Posteriormente, se procede a reconocer la oportunidad en que presenta la solicitud a través del DRAWBACK WEB, adjuntando la documentación requerida por la SUNAT (en cumplimiento al procedimiento DESPA-PG.07). En caso de no tener seguridad de la restitución del DRAWBACK, se procederá a reconocer en la oportunidad de su recepción, teniendo un plazo máximo de presentación de 180 días útiles computados a partir de la fecha de embarque (capítulo VI del procedimiento DESPA-PG.07). En tal sentido, de acuerdo con el método de renta señalado en la NIC 20 - Contabilización de las subvenciones del Gobierno, las subvenciones otorgadas por el Gobierno están relacionadas u orientadas al desarrollo o incentivo de una actividad económica o social desarrollada por la empresa (fomentar el sector exportación para el presente caso) y tendrán que reconocerse en los resultados (bajo denominaciones generales tales como "Otros ingresos") tras cumplir ciertas condiciones y someterse a determinadas obligaciones, es decir, los recursos obtenidos a través del DRAWBACK se considera como un ingreso para los productores exportadores, mas no una disminución del costo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04428-5-2020) (asiento n.º 1), es decir, el "DRAWBACK" no implica el extorno del costo de producción de los bienes exportados (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03454-8-2019), ni mucho menos está afecto al impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03205-4-2005).

En cuanto a la cuantía del importe a restituir, de acuerdo con el punto 9 del capítulo VI del procedimiento DESPA-PG.07, se establece en principio que los bienes exportados objeto de la restitución son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50 % del valor FOB del producto exportado. De acuerdo con la primera tabla, el factor "CIF materia prima importada / FOB producto exportado" equivale a 36 %, menor al límite indicado. Con respecto a la tasa de restitución aplicable, el punto 6 del capítulo VI del procedimiento DESPA-PG.07 indica que se determinará el monto a restituir aplicando el 3 % del valor FOB del bien exportado, con el

tope del 50 % de su costo de producción (que incluye los materiales directos utilizados, mano de obra directo y los costos indirectos de fabricación, de acuerdo con la categoría de costo computable del artículo 20 de la LIR), con un monto mínimo de la restitución de US\$ 500 (en caso de menores montos, se deberá acumular hasta obtener el mínimo) y con un límite de US\$ 20 000 000,00 anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada. En tal sentido, como se puede apreciar de las tablas, el monto restituido no es equivalente al valor de los derechos arancelarios que gravaron los insumos que fueron importados.

Se entiende como valor del bien exportado, el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América. Cuando las exportaciones son pactadas bajo los incoterms Ex Work, FCA o FAS, el monto a restituir se calcula sobre el valor FOB consignado en la declaración de exportación regularizada, excluyendo los gastos que no fueron asumidos por el exportador. Cuando las exportaciones son pactadas en otros INCOTERMS, el monto a restituir se calcula sobre el valor FOB consignado en la declaración de exportación, excluyendo los costos no considerados en dicho término de venta. En todos los casos se efectúan las exclusiones indicadas al inicio. Por ejemplo, para acogerse al DRAWBACK no se puede considerar como base de cálculo el valor FOB del flete pagado por el vendedor exportador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01413-A-2020).

En caso de contribuyentes productores-exportadores vinculados, para efectos de establecer el límite de US\$ 20 000 000,00 anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, se tendrá en cuenta las reglas de vinculación del artículo 24 del Reglamento de la LIR.

Resulta legalmente posible que el beneficiario solicite la rectificación del valor FOB consignado en la solicitud de restitución luego del abono del beneficio, en este sentido, el beneficiario deberá devolver el monto indebidamente restituido (Informe n.º 10-2020-SUNAT/340000). Para gozar el DRAWBACK no es necesario que se cobre el importe por la exportación, sino de haber realizado y/o embarcado la mercancía a exportar, así como no es necesario de haber cancelado la compra de materias primos o insumos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10588-A-2018).

En el caso de haber incurrido en infracciones se aplica la tabla de sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas aprobada en el Decreto Supremo n.º 418-2019-EF y sus modificatorias, siendo las más graves las siguientes:

CÓDIGO DE SANCIÓN	SUPUESTO	REFERENCIA	SANCIÓN	GRAVEDAD
P20	Transmitir datos incorrectos en la Solicitud de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, o no acreditar los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento de la restitución de derechos arancelarios, cuando tenga incidencia en su determinación y salvo que resulte aplicable el supuesto de infracción P21.	Art. 198 Inciso b)	Equivalente al 50% del monto restituido indebidamente	GRAVE
P71	Transmitir datos incorrectos en la Solicitud de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, o no acreditar los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento de la restitución de derechos arancelarios, cuando exista sobrevaloración de mercancías o simulación de hechos para gozar de beneficios de restitución simplificada de derechos arancelarios.	Art. 198 Inciso b)	Equivalente al doble del monto restituido indebidamente	GRAVE

Nota. Extraído de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/normasociada/gja-00.05.htm>

Cabe precisar que no corresponde la devolución del monto total del DRAWBACK obtenido en relación con los productos exportados cuya producción por encargo se sustentó en una factura cancelada sin usar medios de pago establecidos (Informe n.º 42-2018-SUNAT/340000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
16	pp. 75-77
75	pp. 189-190
10	pp. 64-65
77	pp. 192-193

e. Referencias tributarias

- Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 24 del Reglamento
- Resolución de Superintendencia n.º 296-2011/SUNAT
- Decretos supremos n.º 127-2002-EF, 056-2003-EF y 098-2006-EF
- Informes n.º 10-2020-Sunat/340000, 162-2019-Sunat/340000, 124-2019-Sunat/340000, 50-2019-Sunat/340000, 278-2018-Sunat/340000, 42-2018-Sunat/340000 y 52-2016-Sunat/5D1000
- Artículo 2 de la Ley 29191 y artículo 38 del Código Tributario
- Casaciones n.º 9894-2017-Lima y 5353-2016-Lima
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 04428-5-2020, 01413-A-2020, 03454-8-2019, 10588-A-2018 y 03205-4-2005

6.2.7. Devolución de inventarios a clientes

Operación n.º 51: Devolución de bienes por mandato legal

Operación n.º 51

El laboratorio BUENA SALUD EIRL, titular del Registro Sanitario de sus medicamentos, ha recibido el 3 de diciembre la devolución por parte de las boticas (clientes) de un lote de vacunas, vendidas anteriormente (primera transferencia de propiedad), que no cumplen con las especificaciones técnicas con las que fue autorizado, de acuerdo con lo establecido por el procedimiento de la Resolución Ministerial n.º 437-98-SA-DM.

De acuerdo con una cláusula de garantía en el contrato de compraventa, se procederá a aceptar la devolución del lote de productos defectuosos y a la reposición respectiva (segunda transferencia de propiedad), dichos productos fueron vendidos a un valor de S/ 89 000 más IGV, y su costo de venta está valorizado en S/ 57 000. Las transacciones comerciales se realizaron al crédito.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
70	VENTAS	89 000.00	
	709 Devoluciones sobre ventas		
	7094 Productos terminados - Venta local		
	Restitución de Derechos		
	70941 Arancelarios - Drawback		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	16,020.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	Restitución de Derechos		
	40111 Arancelarios - Drawback		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS - TERCEROS		105,020.00
	461 Reclamaciones de terceros		
3/12	Por la devolución de los productos farmacéuticos terminados por parte de los clientes		
----- 2 -----		Debe	Haber
21	PRODUCTOS TERMINADOS	57 000.00	
	211 Productos terminados		

	2111	Productos terminados		
	21111	Costo		
69		COSTO DE VENTAS		57 000.00
	692	Productos terminados		
	6922	Productos terminados - Venta local		
		Restitución de Derechos		
	69221	Arancelarios - Drawback		
3/12		Por el reingreso de los productos terminados a los almacenes del laboratorio		

c. Explicación

El ciclo de ingresos comprende, además de las operaciones de transferencia de bienes y/o servicios, la devolución de los bienes objeto de venta en la medida que representa una operación habitual en un contrato de venta celebrado entre partes. De acuerdo con la NIC 2 Inventarios, las devoluciones forman parte del costo de inventarios, siendo necesario registrar el reingreso de los productos farmacéuticos y la rebaja de valor hasta alcanzar el valor neto realizable (asiento n.º 2), así como registrar el menor valor por venta reconocido previamente en la operación de venta. (según el asiento n.º 1 que explica la disminución de la cuenta 70 que representa las ventas del periodo), según lo establece la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes: "el importe de la contraprestación puede variar debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares".

De acuerdo con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00781-1-2020, la devolución de los envases que no cumplieran con las especificaciones de calidad constituye un elemento que se presenta con posterioridad al nacimiento de la obligación a cargo de la recurrente de efectuar los pagos establecidos; asimismo, usualmente, en toda transacción comercial si el adquirente no está conforme con el producto recibido puede devolverlo y debe ser reemplazo por otro igual o, en su caso, efectuar la devolución del dinero o emitir la nota de crédito respectiva.

Recordar que la emisión de una nota de crédito por la devolución de una venta se sustenta con el reingreso del bien, el cual se advierte en los movimientos del Registro de Inventario Permanente Valorizado (Resolución del Tribunal Fiscal 06857-1-2019), de ahí que se tiene que realizar el reconocimiento de la cuenta de inventario (ingreso de existencias del inventario según asiento n.º 2).

En relación a lo establecido por el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; así como solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

De acuerdo con el artículo 20 de la LIR, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la

enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

La reposición de productos farmacéuticos que, por mandato legal, deben efectuar los titulares del Registro Sanitario a los establecimientos de los cuales DIGEMID los ha tomado como muestra constituye un retiro de bienes y, por lo tanto, configura una venta para fines tributarios, encontrándose gravada con el IGV (Informe n.º 002-2011-SUNAT/2B0000), toda vez que es venta el retiro de bienes considerando como tal, entre otras operaciones, a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales, bonificaciones, entre otros. (inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la LIGV). Asimismo, por dicha operación gratuita de reposición se deberá emitir una factura y consignar en esta la leyenda "transferencia gratuita" (artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago), precisándose adicionalmente el valor de la venta que hubiera correspondido a una operación de venta, es decir, el valor de mercado, al tratarse de una transferencia a título gratuito.

Se efectuará un ajuste al IGV correspondiente a las ventas del periodo por no sustentar la emisión de dicha nota de crédito. Los emisores de comprobantes de pago se encuentran facultados para realizar descuentos con posterioridad a su emisión, en la medida que estos sean devolución de bienes, se traten de prácticas usuales en el mercado o correspondan a determinadas circunstancias como descuento por volumen de ventas, tipo de cliente, por pronto pago u otros, o que se otorguen con carácter general a todos los casos que ocurran en iguales condiciones. Por lo tanto, la demora en el pago del servicio por parte del cliente no es un motivo para emitir la nota de crédito, al no cumplir con lo dispuesto por el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la LIGV (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03801-5-2021), por lo que la "realidad de las operaciones" debe acreditarse tanto para gastos como para ingresos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02373-4-2020), o en otros términos, la emisión de nota de crédito por anulación de facturas se debe acreditar con documentos que demuestren la devolución de los bienes y la restitución del monto pagado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06405-4-2018). Por último, el ajuste de una operación debe realizarse en el mes en el que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10700-2-2019).

La mencionada reposición de productos farmacéuticos se encuentra gravada con el impuesto a la renta, según el artículo 32 de la LIR.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
70	pp. 181-182
40	pp. 127-128
46	pp. 139-140

69	pp. 178-179
21	pp. 87-89

e. Referencias tributarias

- Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Numeral 3 del artículo 2 y numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículos 8 y 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago
- Informe n.º 002-2011-SUNAT/2B0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03801-5-2021, 02373-4-2020, 00781-1-2020, 10700-2-2019, 06857-1-2019 y 06405-4-2018

6.2.8. Garantías sobre Ventas

Operación n.º 52: Garantías sobre ventas en una empresa comercial

Operación n.º 52

La empresa COMERCIALIZADORA NANDELA SAC se dedica a la venta de artefactos eléctricos, los cuales ofrece con garantías por un año. De acuerdo con estadísticas comerciales de años pasados, cada año los clientes que hacen efectiva la garantía generan un desembolso por reparaciones equivalente al 10 % de las ventas.

De acuerdo con las declaraciones juradas mensuales (Declara Fácil 621) que ha realizado el contribuyente en los periodos enero a diciembre 20XX, las ventas ascendieron a S/ 800 000. La empresa desea saber el tratamiento tributario y contable de la estimación de las garantías, sabiendo que en el ejercicio siguiente 20XX+1 solo necesitaron reparación el 5 % de los productos vendidos al cierre del ejercicio 20XX+1, cuyo costo total de reparación ascendió a S/ 30 000.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	80 000.00	
689	Provisiones		
6896	Provisión para garantías		
68961	Provisión para garantías - Costo		
48	PROVISIONES		80 000.00
486	Provisión para garantías		
31/12/20XX Por la provisión de garantías del periodo.			
----- 2 -----		Debe	Haber
95	GASTOS DE VENTAS	80 000.00	

78	951 Gastos de Ventas CARGAS CUBIERTAS POR PROVISIONES		80 000.00
	781 Cargas cubiertas por provisiones		
31/12/20XX Por el destino de la provisión por garantías sobre ventas			
----- 3 -----		Debe	Haber
48	PROVISIONES	80 000.00	
40	486 Provisión para garantías TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	5,400.00	
42	401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas 40111 IGV – Cuenta propia CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		35,400.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		50 000.00
	755 Recuperación de cuentas de valuación		
	7554 Recuperación de provisiones		
31/12/20XX+1 Por los gastos de reparación incurridos por el contrato de garantía, así como el extorno de la provisión no realizada (80 000 - 30 000). La cuenta 42 incluye el IGV y valor de la reparación de S/ 30 000			
----- 4 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	35,400.00	
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		35,400.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
31/12/20XX+1 Por el pago de los servicios de reparación recibidos de los productos sujetos a garantía			

c. Explicación

Producto de las operaciones de venta que realiza el contribuyente, dentro del ciclo de ingresos, por política empresarial, se ha

establecido el otorgamiento de garantías por las fallas que existan al momento de realizarse la venta. Posteriormente, cuando se otorgan garantías se genera una obligación potencial de la empresa para con sus clientes, que se convertirán en reales cuando estas se hagan efectivas. En la medida que la aludida obligación pueda medirse confiablemente y sea probable que para su liquidación se requiera un flujo de salida de recursos económicos, se debe reconocer una provisión (pasivo), De acuerdo con lo establecido por la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. Asimismo, teniendo en cuenta que un pasivo está asociada a un gasto, el gasto por la garantía deberá reconocerse en el periodo en que se produce la venta, periodo en que se deberá efectuar la mejor estimación de lo que prevé incurrir en gastos por garantías (asiento n.º 1).

En caso de hacerse efectivas las garantías, se incurrirán en desembolsos que implicará un cargo (columna del debe) a la cuenta 48 Provisiones, así como el IGV por los gastos de mantenimiento de las mercaderías, y con abono (columna del haber) de la cuenta 42 por el compromiso de pago con el proveedor encargado de la reparación, y la cuenta 75 por el extorno del gasto por la garantía no concretada (Asiento n.º 3). Por el costo asumido en la reparación realizada por terceros se activará el ciclo de adquisiciones y pagos (asiento n.º 4).

Para efectos del impuesto a la renta, este tipo de provisiones no es aceptada como deducción en la determinación de la renta neta imponible (literal f) del artículo 44 de la LIR). En este sentido, este gasto causal (guarda relación con el principio de causalidad del artículo 37 de la LIR) solo será deducible siempre que la empresa efectivamente incurra en los desembolsos para cumplir con la garantía que les otorgó a sus clientes, vale decir, las provisiones por aplicación de la NIC 37 distintas a las señaladas en el artículo 37 de la LIR no son deducibles en el periodo de su contabilización (Informe n.º 054-2015-Sunat/5D0000). Por ende, tendrá que efectuar los ajustes (reparo por adición) en la Declaración Jurada Anual, generándose una diferencia temporal (artículo 33 del Reglamento de la LIR), y un activo diferido de acuerdo con la NIC 12.

La idea expuesta lo recoge la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11326-1-2021, la cual precisa que para deducir un ingreso en la Declaración Jurada Anual por extorno de provisiones se verifica que tales provisiones se adicionaron en ejercicios anteriores (ejercicio 2021). Es decir, es necesario identificar los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión para verificar que se incluyeron en adiciones de ejercicios anteriores, esto es, que se encuentre debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09563-4-2019).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
48	pp. 143-144

95	p. 206
78	p. 194
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
75	pp. 189-190
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 33 del Reglamento
- Informe n.º 054-2015-Sunat/5D0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 11326-1-2021 y 09563-4-2019

6.3 Ciclo de Nómina y Persona

6.3.1. Remuneración en efectivo

Operación n.º 53: Remuneración fija y variable (sueldo, asignación familiar, horas extras, descanso semanal y feriado) en horario diurno en una empresa industrial que desarrolla actividad de riesgo

La empresa TEXTILES NANDELA SAC, en el periodo de junio 20XX, tiene en su planilla a trabajadores (contratados bajo el régimen de la actividad privada del Decreto Legislativo 728) bajo la jornada laboral diurna de 9 horas y media (en el horario de lunes a viernes 8:30 a. m. a 6:00 p. m.) y una jornada laboral de 3 horas en el horario de 9:00 am a 12:00 pm los días sábados, según detalle:

Colaborador	Sueldo base	Asig. Fam.	Otros***	Rem. Bruta	Aportes Trab.			Rem. Neta	Aportes Emp.	
					ONP	AFP*	IR 5ta.*		EsSalud	SCTR**
Control de Calidad	1800.00	0.0	113.5	1913.5	248.8			1664.7	172.2	23.5
Gerente	5000.00	102.5	0.0	5102.5	663.3		80.0	4359.2	459.2	62.8
Remallador	1600.00	102.5	26.6	1729.1	224.8			1504.3	155.6	21.3
Cortador	1600.00	102.5	113.5	1816.0	236.1			1579.9	163.4	22.3
Comisionista*	1764.00	0.0	0.0	1764.0		211.2		1552.8	158.8	21.7
Totales	11764.00	307.5	253.6	12325.1	1,372.9	211.2	80.0	10,661.0	1,109.3	151.6

*Afiliado a la AFP Habitat comisión mixta (aporte 10 %, prima de seguro 1.74 % y comisión 0.23 %, dando un total de 11.97 %). Revisar porcentajes en

https://www.sbs.gob.pe/app/spp/empleadores/comisiones_spp/paginas/comision_prima.aspx

**Superó el límite anual de 7 UIT

***Según póliza celebrado con EsSalud, la tasa de SCTR es del 1.23 %

****El remallador labora 3 horas extras el 15 de junio (día laborable), el cortador labora todo el 30 de junio (feriado) y el trabajador encargado del control de calidad labora el domingo (día de descanso)

Asimismo, de la tabla se tiene que en el departamento de Ventas labora un colaborador contratado comisionista, cobrando el valor de S/ 17 por cada mercadería vendida, según récord:

Tabla n.º 2			
Semana	Bienes vendidos	Precio unitario	Retribución
1	60	7.00	420.00
2	65	7.00	455.00
3	45	7.00	315.00
4	82	7.00	574.00

Con respecto a la horas extras y feriado laborado, se tiene el siguiente anexo:

*De acuerdo con el artículo 10 de Decreto Supremo n.º 007-2002-TR, se paga el 25 % por las dos primeras horas y 35 % por la tercera en adelante

Detalle Cálculo Feriado y Descanso Semanal			
Detalle	Importe	Detalle	Importe
Sueldo	1 600.00	Cálculo feriado laborado*:	
Asignación Familiar	102.50	Jornal diario	56.75
Rem. Computable	1 702.50	Pago retribución	56.75
		Sobretasa 10 %	56.75
Jornal mensual	1 702.50	Total a pagar	113.50
Jornal diario	56.75		
		Cálculo descanso laborado**	
		Jornal diario	56.75
		Pago retribución	56.75
		Sobretasa 10 %	56.75
		Total a pagar	113.50

*El trabajo efectuado en los días feriados no laborables sin descanso sustitutorio dará lugar al pago de la retribución correspondiente por la labor efectuada, con una sobretasa de 100 % (artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 713).

**Los trabajadores que laboren en su día de descanso sin sustituirlo por otro día en la misma semana, tendrán derecho al pago de la retribución correspondiente a la labor efectuada más una sobretasa del 100 % (artículo 3 del Decreto Legislativo n.º 713).

Análisis

a. Impuestos afectados

IR	ONP
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	13	
		585.96	
621	Remuneraciones		
6211	Sueldos y salarios	11	
		764.00	
622	Otras remuneraciones		
6221	Asignación Familiar	307.50	
6222	Horas extras	26.60	
6223	Feridos	113.50	
6224	Descanso semanal	113.50	
627	Seguridad, previsión social y otras contribuciones		
6271	Régimen de prestaciones de salud	1109.26	
6273	Seguro complementario de trabajo de riesgo, accidentes de trabajo y enfermedades profesionales	151.60	
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2,562.20
401	Gobierno nacional		
4017	Impuesto a la renta		
40173	Renta de quinta categoría	80.00	
403	Instituciones públicas		
4031	EsSalud	1109.26	
4032	ONP	1372.94	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		10,872.16
411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar	10	
		661.01	
417	Administradoras de fondos de pensiones		
4171	AFP Habitat	211.15	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		151.60
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
30/6 Por la provisión de la planilla del mes			
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	6017.02	
902	Mano de Obra	3907.77	

903	Costos Indirectos de Fabricación	2109.25	
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	5624.49	
941	Remuneraciones		
95	GASTOS DE VENTAS	1944.46	
951	Remuneraciones		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		13,585.96
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
30/6	Por el destino de la planilla según el puesto del trabajador (centro de costo)		
----- 3 -----		Debe	Haber
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	10	
		872.16	
411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar	10	
		661.01	
417	Administradoras de fondos de pensiones		
4171	AFP Habitat	211.15	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		10,872.16
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
30/6	Por el depósito en cuenta de la remuneración neta a los trabajadores, así como el pago de AFP		
----- 4 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO	DE	2562.20
	PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		
401	Gobierno nacional		
4017	Impuesto a la renta		
40173	Renta de quinta categoría	80.00	
403	Instituciones públicas		
4031	EsSalud	1109.26	
4032	ONP	1372.94	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		2,562.20
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
16/7	Por el pago de los impuestos laborales en la fecha de vencimiento, según cronograma de vencimiento de obligaciones tributarias.		

c. Explicación

En principio, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición (artículo 6 del TUO del Decreto Legislativo n.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo n.º 003-97-TR, no constituyendo remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo n.º 650. En otras palabras, significa remuneración a todo lo que percibe el trabajador (retribución) por prestar sus servicios en forma personal y directa (prestación efectiva) bajo dirección de su empleador quien tiene la atribución de organizar y encaminar su prestación (subordinación), de acuerdo con el artículo 9 del Decreto Supremo n.º 003-97-TR y la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02441-9-2020, salvo que se encuentre excluido por definición o por exclusión legal (como los beneficios en calidad de condición de trabajo).

Por ejemplo, en el caso de que el empleador, en su calidad de agente de retención del impuesto a la renta de quinta categoría, asuma y pague dicho tributo a la Sunat en forma directa, con la finalidad de evitar la disminución de la remuneración del trabajador, con dicho proceder el contribuyente ha otorgado de manera permanente un mayor ingreso remunerativo del trabajador, existiendo por lo tanto una retribución indirecta al trabajador por la prestación de sus servicios, lo que constituye una ventaja patrimonial para el trabajador, situación que determina la naturaleza remunerativa de este concepto (Casación Laboral n.º 16514-2016 Lima). Misma idea es recogida por el Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual del Indecopi en la Resolución n.º 1560-2007/DC-Indecopi, al concluir que el impuesto a la renta asumido por el empleador forma parte de la remuneración del actor.

Por otro lado, constituye condición de trabajo (y por lo tanto no remuneración) el concepto de movilidad en la medida que está condicionada a la asistencia al centro de trabajo y cubra razonablemente el respectivo traslado; dicho esto será remuneración si se entrega en forma irrazonable excediendo el costo del traslado o se entregue al margen de la asistencia al centro de trabajo (Casación n.º 26303-2017-Lima). Otro caso frecuente a nivel empresarial sucede con el concepto de alimentación, la cual constituirá parte de la remuneración de cada trabajador si la entrega de alimentos se realiza en calidad de suministro directo, o será una condición de trabajo en la medida que sea indispensable para el desarrollo de sus labores y el reparto de los bienes que habrían realizado sus trabajadores justamente coincidía con su horario de refrigerio (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05854-2-2020). La entrega de alimentos a los trabajadores es gasto deducible siempre que constituya una "condición de trabajo", es decir, no califican como rentas de quinta categoría en tanto sean exigidos por la naturaleza de las labores, según lo dispuesto por el inciso c del artículo 19 y el artículo 20 del TUO del Decreto Legislativo n.º 650 y de acuerdo con el inciso a del artículo 34 de la LIR (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04790-10-2019). Por último, se encuentra al uniforme institucional que no tiene naturaleza remunerativa, constituyendo más bien una condición de trabajo, pues dicha prenda está destinada a ser usada diariamente en el centro de labores, y tiene como finalidad, entre otras, el satisfacer una necesidad del empleador, en cuanto a su imagen institucional ante los administrados y público en general (Expediente Tribunal Constitucional 03261-2016-PC/TC). Esta idea es también desarrollada en la Casación Laboral n.º 16327-2014-Lima al precisar que los conceptos de movilidad y racionamiento no tienen naturaleza remunerativa, pues se consideran como condición de trabajo (inciso i del artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación por tiempo de servicios, aprobado por el Decreto Supremo n.º 001-97-TR), al cumplir dos requisitos: ser razonables y no constituir beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Una cuestión importante en la práctica es como diferenciar un contrato laboral de un contrato civil. El carácter autónomo en los contratos civiles (locación de servicios) es el elemento que la diferencia de los otros tipos de contratos (el laboral) (Resolución n.º 049-2021-Sunafil/IRE-AQP). Los elementos de una relación laboral, de acuerdo con el artículo 4 del Decreto Supremo n.º 003-97-TR, son prestación personal de servicios, remuneración y subordinación; mientras que, en los contratos civiles, como el de locación de servicios, según el artículo 1764 del Código Civil, el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución. La manera de distinguir ambos conceptos en la práctica es a través del principio de primacía de la realidad, la cual tiene la fuerza para despejar la simulación y confirmar el vínculo laboral (Resolución n.º 028-2021-Sunafil/IRE-AQP). En otras palabras, no basta con decir que se cumplen las obligaciones laborales, se debe probar este cumplimiento por parte del empleador (Resolución 830-2022-Sunafil/TFL-Primera Sala). Para demostrar tal realidad laboral, por ejemplo, se puede acudir a los informes que remite el empleado a su empleador, los cuales son una buena forma de probar la naturaleza laboral del vínculo de subordinación (Expediente Tribunal Constitucional n.º 08552-2013-PA/TC). Así, por aplicación del Principio de Primacía de la Realidad, se desvirtúa la relación civil suscrita entre las partes a efecto de encubrir una verdadera relación laboral (Casación n.º 15243-2015-Arequipa).

La distinción es importante en el ámbito tributario tal como lo establece en sus alegatos la Administración Tributaria en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01854-10-2020, al reparar el crédito fiscal de las facturas emitidas por el contrato de locación de servicios suscrito por la recurrente con otras empresas para que le brindaran servicios de asesoría gerencial y asesoría en marketing y ventas; y considerar que tales servicios constituyen labores inherentes a la función de gerente general y gerente financiero de la recurrente, los que actuaban como representantes legales de las citadas empresas proveedoras, y que, por lo tanto, generaban rentas de quinta y no de tercera categoría. Otro efecto en la distinción de un contrato y laboral es que una empresa se encuentra obligada a pagar aportaciones a EsSalud cuando existe una relación laboral con el trabajador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06336-9-2019), así como obligada a aportar a la ONP de estar afiliado el trabajador a dicho régimen (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00806-10-2019)

Otra distinción importante entre el contrato de mandato y el de trabajo recae en la existencia de una relación de dependencia del trabajador con respecto al empleador, no pudiendo actuar el trabajador por cuenta propia y ajena a los intereses del empleador, sino, por el contrario, existe una subordinación que limita su accionar a las órdenes que pueda impartir el empleador; contrario a ello, a través del contrato de mandato, el mandatario goce de toda la libertad para poder tomar decisiones durante la gestión encomendada, lo cual supone una libertad para actuar que no es propia de las relaciones de trabajo, pues, aun cuando se presente una prestación personal y una contraprestación por la labor desempeñada, no se advierte la concurrencia de una subordinación, elemento que constituye el principal diferenciador entre una relación civil y una de origen laboral (Casación Laboral n.º 26279-2017-Lima).

La remuneración se materializará en la medida que exista una jornada de trabajo debidamente cumplida. La jornada de trabajo es el tiempo durante el cual el trabajador presta el servicio contratado con el empleador, incluyendo los periodos de inactividad requeridos por la prestación contratada, esto es, el tiempo en que el trabajador se encuentra a disposición

del empleado (artículo 1 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR que aprueba la Ley de jornada de trabajo, horario y trabajo en sobretiempo, y los artículos 5 y 10 del Reglamento). Considerando las horas en las cuales se desarrolla la jornada de trabajo, de acuerdo con el artículo 1 al 7 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR, las jornadas pueden ser de los siguientes tipos: jornada ordinaria (aplicable a todos los trabajadores de un centro de trabajo) y extraordinaria (o sobretiempo aplica que excede la jornada ordinaria). Entonces se puede afirmar que el incremento salarial por extensión de la jornada laboral tiene naturaleza remunerativa, aunque las partes no lo hayan acordado así, debido a que concurren los tres elementos para identificar el carácter remunerativo: entre los cuales destacan: i) es percibida por el trabajador como consecuencia de la puesta a disposición de su fuerza de trabajo, ii) constituye una ventaja patrimonial al incrementar directa o indirectamente el patrimonio del trabajador; y, iii) es de libre disponibilidad para el trabajador (Casación Laboral n.º 10526-2019-Callao).

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley n.º 27735, al artículo 11 del TUO del Decreto Legislativo n.º 728, y al segundo párrafo del artículo 1 del Decreto Legislativo n.º 713, se denomina remuneración básica al monto fijo y permanente que se percibe en función del tiempo, ya sea de periodicidad semanal, quincenal o mensual, o incluso integral anual; o variable en función de una unidad de obra, pudiendo ser a destajo por producción o por comisión por ventas o cobranzas, incluso pudiendo destacar a un monto mixto conformado por una parte fija y otra variable.

Con respecto a los trabajadores sujetos a destajo (por unidad de obra, tarea o pieza) que laboren en la jornada máxima legal o contractual deberán percibir como mínimo una Remuneración Mínima Vital (RMV), siempre que cumplan con la eficiencia y puntualidad normales (último párrafo del artículo 3 de la Resolución Ministerial n.º 091-92-TR). La remuneración mínima no se sujeta al cumplimiento de una meta establecida por el empleador, es decir, no puede ser objeto de reducción por ningún medio (Resolución n.º 13-2021-Sunafil/IRE-AYAC).

De acuerdo con la tabla 1, todos los trabajadores perciben una remuneración, que comprende una remuneración base, asignación familiar (10 % de la Remuneración Mínima Vital, según artículo 1 de la Ley n.º 25129) y otros beneficios de acuerdo con la legislación laboral. La suma de todos los conceptos percibidos y devengados (de acuerdo con el artículo 57 de la LIR) constituyen la remuneración bruta del periodo (Expediente Poder Judicial 00024-2021-0-1502-JM-LA-01 (R. 10)), el cual está sujeto a deducciones administrativas (convencionales) y legales, por citar descuentos internos o los impuestos como el impuesto a la renta de quinta categoría, retenciones judiciales y los aportes pensionarios. Producto de la sustracción, se tiene la remuneración neta a pagar a los trabajadores. Por último, se tiene los aportes del empleador, que comprende el pago de contribuciones a EsSalud y otros seguros que se activan producto del inicio de la relación laboral, como el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (cuya aporte es obligatorio para el contribuyente empleador en la medida que realiza actividades de riesgo, según anexo 5 del Decreto Supremo n.º 009-97-SA y Ley n.º 26790, lo cual demanda celebrar pólizas de seguro con una aseguradora pública, como EsSalud, o privada, como una Entidad Prestadora de Salud, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley n.º 26790). Este hecho económico está comprendido en el ciclo de nómina cuyo reconocimiento contable es tratado en el asiento n.º 1.

El reconocimiento contable de todos los pagos efectuados por el empleador en su ciclo de nómina está regulado por la NIC 19 Beneficios a los empleados, cuyo párrafo 8 prescribe que se entiende por Beneficios a los empleados todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese. En tal sentido, conforme con el párrafo 11 de la NIC 19 deberán reconocerse como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo, como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Con respecto a la asignación familiar, el pago mensual de este beneficio es el 10 % de la RMV (y no se calcula con base en la remuneración mensual del trabajador, según la Casación Laboral n.º 9530-2016-Junín), sin posibilidad de fraccionarse por los días efectivamente laborados ni de descuento alguno. En tal sentido, la asignación familiar está condicionada solo a la carga familiar que tiene el trabajador mas no está condicionado a la labor efectiva del trabajador (Resolución 402-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala). Se puede afirmar entonces que la ley n.º 25129 no contempla la posibilidad de realizar pagos proporcionales de la asignación familiar. Aunado a lo expuesto, ningún contrato laboral puede pactar que dentro de la remuneración total a percibir ya esté incluida la asignación familiar, en vista que tanto la Ley n.º 25129 como su reglamento, aprobado por Decreto Supremo n.º 035-90-TR, definen a la asignación familiar como un pago adicional a la remuneración otorgada, por lo que cabe exigirse su distinción (Resolución n.º 099-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala)

Con respecto a las otras remuneraciones (código contable 622 del asiento n.º 1), la base para el cálculo de las otras remuneraciones está comprendido por el sueldo más la asignación familiar, en la medida que esta última tiene naturaleza remunerativa. La labor en horas extras da lugar a la retribución de un adicional del 25 % por las dos primeras horas laboradas y un 35 % adicional por la tercera hora en adelante (artículo 10 de Decreto Supremo n.º 007-2002-TR); la labor en feriado y descanso semanal (sin recuperación posterior) da lugar a un pago doble compuesto por la labor realizada y una sobretasa del 100 % (artículos 3 y 9 del Decreto Legislativo n.º 713).

Con respecto a la determinación de horas extras, la Corte Suprema de Lima, mediante Casación n.º 1196-2016, ha establecido que si el trabajador se encuentra en el centro de trabajo antes de la hora ingreso y/o permanece después de la hora de salida, se presume que el empleador ha dispuesto la realización de labores en sobretiempo por todo el tiempo de permanencia del trabajador, salvo prueba en contrario objetiva y razonable. El mencionado dispositivo legal agrega que los empleadores deben adoptar las medidas suficientes para facilitar el retiro inmediato de los trabajadores del centro de trabajo tras haberse cumplido el horario de trabajo.

En el asiento n.º 2 se refleja el destino del gasto de la planilla, de acuerdo con el centro de costos (naturaleza del puesto del trabajador), utilizando las cuentas 90 (para reconocer su destino con el costo de producción), 94 (gastos de planilla en el área administrativa) y cuenta 95 (gasto de planilla respecto al departamento de ventas).

El ciclo de nómina también tiene relación con el ciclo de egreso de efectivo, en la medida que, según se aprecia en los asientos n.º 3 y 4, se tiene que atender el compromiso de pago hacia con los trabajadores, así como con el abono de tributos en favor del Estado, saldando así las cuentas del elemento 4, vale decir, las cuentas 40 y 41. En términos de libros y registros contables, el ciclo de nómina comprende el llevado de la Planilla Electrónica compuesta del

manejo del T-registro y PDT PLAME; mientras que el ciclo de egreso comprende el abono de remuneraciones y beneficios sociales así como el pago de tributos laborales.

Si bien las horas extras son base de cálculo para impuestos laborales como impuesto a la renta de quinta categoría o EsSalud, es necesario para el auditor de la Sunat contar con documentos oficiales que permitan determinar horas extras omitidas. En tal sentido, bastará que el inspector (autoridad laboral) corrobore la existencia del tiempo trabajado que exceda a la jornada diaria o semanal para que se considere el sobretiempo (Resolución n.º 009-2022-Sunafil/TFL-Primera Sala).

Para efectos del impuesto a la renta, el inciso v) del artículo 37 de la LIR precisa que las retribuciones abonados a los trabajadores (sueldos, asignaciones, gratificaciones, aguinaldos, bonificaciones, entre otros pagos que por cualquier concepto se hagan a favor del trabajador en virtud del vínculo laboral existente o con motivo del cese) serán deducibles en la medida que se paguen en el ejercicio gravable o dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual correspondiente a dicho ejercicio, y constituyan para su perceptor renta de segunda, cuarta o quinta categoría.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
42	pp. 131-132
90	p. 206
94	p. 206
95	p. 206
79	p. 195
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 6 y 9 del TUO del Decreto Legislativo n.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo n.º 003-97-TR
- Artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo n.º 650
- Casación n.º 26303-2017-Lima, Casación Laboral n.º 26279-2017-Lima, Casación Laboral n.º 16514-2016 Lima, Casación Laboral n.º 9530-2016-Junín, Casación Laboral n.º 10526-2019-Callao, Casación n.º 15243-2015-Arequipa, Casación Laboral n.º 16327-2014-Lima, Casación n.º 1196-2016, Resolución n.º 1560-2007/DC-Indecopi, Expediente Poder Judicial n.º 00024-2021-0-1502-JM-LA-01 (R. 10), Resolución n.º 009-2022-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 049-2021-Sunafil/IRE-AQP, Resolución n.º 830-2022-Sunafil/TFL-Primera Sala), Resolución n.º 028-2021-Sunafil/IRE-AQP, Resolución n.º 402-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 13-2021-Sunafil/IRE-AYAC, Resolución n.º 099-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Expediente Tribunal Constitucional n.º 08552-2013-PA/TC, Expediente Tribunal Constitucional n.º 03261-2016-PC/TC
- Artículo 1 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR que aprueba la Ley de jornada de trabajo, horario y trabajo en sobretiempo, y los artículos 5 y 10 del Reglamento
- Artículo 3 de la Ley n.º 27735 y artículo 1 del Decreto Legislativo n.º 713

- Artículo 3 de la Resolución Ministerial n.º 091-92-TR
- Artículo 1 de la Ley n.º 25129
- Artículo 1764 del Código Civil
- Anexo 5 del Decreto Supremo n.º 009-97-SA y artículo 19 de la Ley n.º 26790
- Artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 11326-1-2021, 01854-10-2020, 02441-9-2020, 05854-2-2020, 09563-4-2019, 06336-9-2019 y 00806-10-2019

f. Valor de Mercado

De acuerdo con los artículos n y ñ del artículo 37 de la LIR, se establece un límite a las remuneraciones que perciban determinados sujetos vinculados con la empresa, denominado valor de mercado de remuneraciones. Este límite solo es aplicable a los Titulares de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (en adelante EIRL), así como a los siguientes sujetos en la medida que resulten vinculados al contribuyente, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa:

- Accionistas, tratándose de Sociedades Anónimas.
- Participacionistas, tratándose de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- Socios o asociados de personas jurídicas.
- Las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista o socio o asociado de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado.

En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Con respecto a la vinculación en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa, el inciso II del artículo 21 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta ha establecido los supuestos en los que se configura este hecho.

En relación con la determinación del Valor de Mercado, el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la LIR ha establecido las siguientes reglas:

- a) La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
- b) En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- c) En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

d) De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.

e) De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventaicinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

Las reglas mencionadas son excluyentes, es decir, si no se cumple la primera, se utilizará la segunda, de no cumplirse esta, se utilizará la tercera, y así sucesivamente.

El artículo 21 del Reglamento de la LIR establece que el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n y ñ del artículo 37 de la Ley se determinará en diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando este ocurra antes del cierre del ejercicio.

El exceso de remuneraciones trae consigo las siguientes consecuencias: no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador, no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría, será considerado dividendo solamente para efectos del impuesto a la renta, deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros.

Por otro lado, respecto al trabajador referente, se deberá tener en cuenta las políticas salariales y estructura organizacional de la empresa. Así, La asignación de remuneraciones por parte del empleador tienen como sustento una política salarial (política remunerativa interna), la cual debe ser transparente, objetiva y razonablemente para definir los distintos niveles remunerativos, debiendo indicar el procedimiento a seguir en la evaluación de desempeño en un puesto, sus requisitos, características, los criterios a considerar, que competencias se medirán, quienes evaluará (Resolución n.º 238-2022-Sunafil/TFL-Primera Sala).

Entre los factores objetivos para una diferenciación de remuneraciones se tiene a la producción, antigüedad u otras, de lo contrario, la empresa debe homologar las remuneraciones de los trabajadores respecto a la de mayor cuantía (Resolución n.º 272-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala). Para la Primera Sala del Tribunal Laboral de la Sunafil (Resolución n.º 269-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala), la antigüedad en el puesto de trabajo constituye causal para el otorgamiento de mejoras en la planilla de pagos, dado que sustenta de manera objetiva y razonable la remuneración del trabajador acorde a su perfil personalísimo; sin embargo, por tratarse de una conducta destinada a diferenciar los sueldos de los trabajadores, esta debe encontrarse debidamente sustentada bajo escalas o jerarquía remunerativas concretas, de tal manera que los trabajadores, y en especial la autoridad inspectiva, compruebe su compatibilidad frente al principio de igualdad.

No resulta suficiente considerar que por el solo hecho de tener el actor con el supuesto homólogo el cargo de asistente de recaudación, le asistiría la homologación de la remuneración, si antes requerir un mayor análisis comparativo, debiendo considerarse la trayectoria laboral, cargos, antigüedad de los mismos, las funciones realizadas, entre otros (Casación Laboral n.º 4254-2018-Lambayeque).

La participación en las utilidades otorgadas al gerente no se considera en el cálculo del valor de mercado de las remuneraciones (TF, Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07590-9-2018, 10/5/2018). El Tribunal Fiscal precisa que, si bien la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa generadora de rentas de tercera categoría constituye una prestación obligatoria, reconocida constitucionalmente, otorgada conforme con las condiciones, requisitos y límites establecidos por las normas especiales que regulan su otorgamiento; no tiene carácter de remuneración. En ese sentido, atendiendo a esta naturaleza y considerando que dicho concepto no se ha establecido como un límite que implique un exceso de deducibilidad en la determinación del impuesto a la renta, como sí se ha establecido para las remuneraciones que perciba el trabajador accionista, la participación no debe ser considerada para el cálculo del valor de mercado de las remuneraciones, establecido en el inciso n del artículo 37 de la Ley del impuesto a la renta.

¿Se puede reducir o quitar algún beneficio laboral inicialmente ganado?

La respuesta es no, de acuerdo con lo resuelto en el Expediente Electrónico del Poder Judicial n.º 12390-2020-0-1801-JR-LA-16, que precisa lo siguiente:

Sobre la nivelación y reintegro de remuneraciones, así como su incidencia en la compensación por tiempo de servicios (CTS), gratificaciones legales y bonificación extraordinaria, en el caso, la sala superior entiende que, si ya se ha determinado previamente el registro en las planillas de la empleadora, "entonces la continuidad de la relación laboral, ya sea en el mismo puesto de trabajo u otro, así como su modalidad de ingreso a ella, no podrán transgredir el nivel remunerativo ya ganado previamente, por cuanto, si bien la actora ha suscrito un contrato laboral válido donde se le califica a la demandante como Técnico IV, empero la remuneración otorgada es claramente inferior (S/ 3217,00 Soles). Esto se condice con la aplicación del principio de la condición más beneficiosa, estando que la trabajadora ya había alcanzado una remuneración de S/ 4000,00 soles antes de la nueva contratación que inicio en febrero del 2017, por lo que se deberá mantener dicha condición, pese a la variación de cargo por ser una disposición que favorece más a la actora. Máxime aún si, de autos no se advierte convenio o pacto de reducción de remuneraciones que justifiquen las razones objetivas de dicha rebaja, pues recordemos que el banco al desconocer la relación laboral previa a febrero del 2017 pretende hacer valer un acto vejatorio de otorgarle una suma inferior como remuneración mensual, por lo que consideramos que la misma ha sido injustificada" (Expediente Electrónico del Poder Judicial n.º 12390-2020-0-1801-JR-LA-16).

¿Sobrepasar las horas máximas establecidas para el contrato a tiempo parcial termina por desnaturalizar el vínculo laboral y por ende tiene efectos tributarios?

"no resulta adecuado afirmar que la determinación de 105 horas se haya sujetado a un error dentro de su declaración de las boletas de pago, en cuanto se reitera que su designación se ha sujetado de una simple comparación entre las horas laboradas y la remuneración percibida de manera mensual; así, a pesar que dentro del documento denominado 'Reporte de Horas de Dictado' se puede apreciar un número de horas menor a 98, pero tal medio probatorio no contradice el desarrollo de labores hasta 105 horas, en cuanto tal boleta de pago se sujeta a los parámetros de idoneidad y necesidad" (sic). Así, para la instancia, "al advertir que dentro del mes de setiembre de 2017 se ha laborado sobrepasando las 96 horas máximas establecidas para el contrato a tiempo parcial; se aprecian elementos objetivos para poder determinar la causal de desnaturalización del contrato a tiempo parcial sujeto al régimen laboral de la actividad privada previsto en el Decreto Legislativo n.º 728, pues el trabajador ha sobrepasado una jornada menor a las 4 horas diarias o el promedio semanal" (Expediente Electrónico del Poder Judicial n.º 20001-2018-0-1801-JR-LA-07). En tal sentido, se activarían los beneficios sociales como las vacaciones pendientes, los cuales están sujetos a tributarios laborales.

¿Tiene implicancia tributaria la desnaturalización de las modalidades formativas si el convenio de prácticas se firma directamente entre el estudiante y la empresa?

En el procedimiento, la impugnante alega que no existe razón para considerar que los convenios celebrados con los denunciados se encuentran desnaturalizados, pues no se ha considerado que los convenios de modalidades formativas laborales fueron válidamente

celebrados. Sin embargo, el Tribunal Laboral, como ha sido corroborado por el inspector comisionado del caso, confirma que "los centros de formación profesional en los que cursan estudios los denunciantes no han suscrito convenios de prácticas preprofesionales con la impugnante; esto es, los convenios presentados por la impugnante solo fueron suscritos por ella misma y los denunciantes respectivamente. En ese entendido, no se ha cumplido con lo prescrito en la Ley n.º 28518, Ley sobre Modalidades Formativas, que establece en su artículo 129. Así, contrario a lo señalado por la impugnante, se encuentra plenamente determinado la ausencia de celebración del convenio de prácticas con las formalidades exigidas por ley. Cabe señalar que, atendiendo a la ausencia de la celebración del convenio de prácticas, la norma antes referida establece que: 'Se desnaturalizan las modalidades formativas y se entiende que existe una relación laboral común en los siguientes casos: 1. La inexistencia del convenio de modalidad formativa debidamente suscrito (...)' (Resolución n.º 813-2022-Sunafil/TFL-Primera Sala). En tal sentido, se activarían los beneficios sociales como las vacaciones y gratificaciones pendientes, conceptos afectos a renta de quinta categoría.

¿Basta que los trabajadores que son familiares de los dueños de la empresa figuren en la planilla?

No basta con que una empresa considere en el Libro de planillas el pago de la remuneración del cónyuge o algún familiar del propietario, socio o accionista, para que dicho concepto sea deducible tributariamente; debido a la especial naturaleza del vínculo, consanguíneo o de afinidad, que se tiene, es necesario que se acredite que efectivamente realizan algún tipo de labor que motiva dicho pago. En este caso, la recurrente presentó el organigrama de la empresa y un manual de funciones; sin embargo, según el tribunal, estos documentos contienen información descriptiva de las funciones asignadas a los trabajadores, mas no acreditan que dichas funciones en efecto se hayan ejercido. Asimismo, las hojas de Excel "estadísticas" con importes de remuneraciones de su personal tampoco acreditan la prestación de servicios observada (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05110-3-2020).

¿Qué conceptos no son considerados para el cálculo de los aportes a EsSalud en los trabajadores de construcción civil?

En el 2015, el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTPE) opinó que "a los conceptos de jornal básico, jornal dominical, bonificación unificada de construcción, remuneración vacacional y horas extras que perciban los trabajadores de construcción civil les resulta aplicable el porcentaje de 9 % por aportes a ESSALUD". La bonificación por movilidad acumulada, la asignación por escolaridad y la indemnización que perciben los trabajadores de construcción civil no son base imponible para los aportes a EsSalud. En otro extremo, la autoridad laboral sustenta que la asignación escolar es equivalente a 30 jornales básicos al año por cada hijo menor que curse estudios de nivel inicial, primario o secundario. El trabajador acredita dicha situación con las partidas de nacimiento y el documento otorgado por la autoridad de educación correspondiente (Informe 98-2015-MTPE/2/14.1).

¿La definición de remuneración para efectos laborales equivale para efectos del impuesto a la renta?

Para efectos laborales, la remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el impuesto a la renta es un concepto amplio, toda vez que pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la cual incluye conceptos remunerativos y no remunerativos, y en general toda retribución por sus servicios personales (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 17792-8-2012).

¿En relación con la Asignación Familiar, si en un centro de trabajo laboran dos cónyuges quienes tiene hijos menores de edad, corresponde un solo beneficio?

De acuerdo con el artículo 7 del Decreto Supremo n.º 035-910-TR, un trabajador tendrá el derecho a gozar del beneficio de la asignación laboral por tener a su cargo hijos menores de edad, aun cuando su esposo (a) ya estuviera gozando del citado beneficio en el centro laboral.

6.3.2. Remuneración en especie

Operación n.º 54: El alquiler vivienda y entrega de alimentos como remuneración, descuentos, y seguro vida ley

El contribuyente INDUSTRIAS NANDELA S.A. tiene en su planilla de noviembre 2021 a trabajadores en turnos diurno y nocturno, según siguiente detalle:

Colaborador	Sueldo base	Asig. Fam.	Otros (1)	Rem. Bruta	Aportes Trab.		IR 5ta. (3)	Rem. Neta	Aportes Emp.	
					ONP	Adelanto (2)			EsSalud (7)	Seguro vida ley (4)
Supervisor de Calidad (6)	1800.0	0.0	360.0	2160.0	280.8	1,500		379.2	194.4	15.3
Gerente	3 000.0	102.5	600.0	3702.5	481.3		80.0	3141.2	333.2	19.6
Operario 1	1025.0	102.5	0.0	1127.5	146.6			980.9	101.5	8.0
Operario 2	1025.0	0.0	358.8	1383.8	179.9			1203.9	124.5	9.8
Vendedor (5)	600.0	0.0	360.0	960.0	124.8			835.2	92.3	5.1
Totales	7450.0	205.0	1679	9333.8	1213.4	1,500	80.0	6540.4	845.89	57.9

(1) Según contrato, se fijó el pago de remuneración en especie: alquiler (S/ 600.00); y el operario 2 realiza jornada nocturna (10 p. m. a 6 a. m.)

(2) Según contrato de mutuo firmado por el trabajador (fecha 15 de octubre de 2021), se procedió a descontar 1,500 soles en la presente planilla del importe total del préstamo de S/ 6 000 (sin intereses)

(3) Superó el límite anual de 7 UIT

(4) Según póliza celebrado con Aseguradora, la tasa del seguro vida ley es de 0.53 % (empleado) y 0.71 % (operario)

(5) Trabajo part time

(6) A través de concesionarios, se otorga alimentación (suministro directo) de almuerzo y cena al personal: supervisor y vendedor.

(7) La base imponible mensual a efectos del aporte a EsSalud no podrá ser inferior a la RMV vigente al último día calendario del periodo laborado, aun en el caso que, por los días laborados, se perciban un importe menor a una RMV (literal a, artículo 6 de la Ley n.º 26790).

La empresa tiene la política de pago de remuneraciones al cierre del periodo de devengue de la planilla utilizando los fondos de la cuenta de detracciones. Los impuestos son comúnmente pagados en el mes siguiente, según calendario de vencimiento de obligaciones tributarias.

En noviembre, la empresa contrata una póliza de seguro con una EPS. Por dicho mes, la entidad prestadora de salud le factura el importe de S/ 1000 más IG.V.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR	ONP	EsSalud
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES	20 000.00	
	141 Personal		
	1411 Préstamos		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		20 000.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
15/10	Por el adelanto otorgado al trabajador a descontarse en octubre, según recibo de caja		
----- 2 -----		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	10 237.51	
	621 Remuneraciones		
	6211 Sueldos y salarios 7450.00		
	622 Otras remuneraciones		
	6221 Asignación Familiar 205.00		
	6225 Alquiler vivienda 600.00		
	6226 Alimentación directa 720.00		
	6227 Horas nocturnas 358.75		
	627 Seguridad, previsión social y otras contribuciones		
	6271 Régimen de prestaciones de salud 845.89		
	6274 Seguro de vida 57.88		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		2139.28
	401 Gobierno nacional		
	4017 Impuesto a la renta		
	40173 Renta de quinta categoría 80.00		
	403 Instituciones públicas		
	4031 EsSalud 845.89		
	4032 ONP 1213.39		
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		6540.36
	411 Remuneraciones por pagar		
	4111 Sueldos y salarios por pagar 6540.36		
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES		1500.00

141	Personal		
1412	Adelanto de remuneraciones	1500.00	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		57.9
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4212	Emitidas	10 237.51	10 237.51
30/11	Por la provisión de la planilla del mes		
----- 3 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	5124.83	
902	Mano de Obra	2755.09	
903	Costos Indirectos de Fabricación	2369.74	
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	4055.35	
941	Remuneraciones		
95	GASTOS DE VENTAS	1057.34	
951	Remuneraciones		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		10 237.51
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
30/11	Por el destino de la planilla según el puesto del trabajador (centro de costo)		
----- 4 -----		Debe	Haber
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	6540.36	
411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar	6540.36	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		6540.36
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
30/11	Por el depósito en cuenta de la remuneración neta a los trabajadores, así como el pago de AFP		
----- 5 -----		Debe	Haber
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	1927.91	
401	Gobierno nacional		
4017	Impuesto a la renta		
40173	Renta de quinta categoría	80.00	
403	Instituciones públicas		
4031	EsSalud	634.52	
4032	ONP	1,213.39	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		1927.91
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1042	Cuentas corrientes para fines específicos		
15/12	Por el pago de los impuestos laborales en la fecha de vencimiento, según cronograma de vencimiento de obligaciones tributarias, cargando la cuenta de detracciones.		
----- 6 -----		Debe	Haber

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	211.37	
	403 Instituciones públicas		
	4031 EsSalud		
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES		211.37
	627 Seguridad, previsión social y otras contribuciones		
	6271 Régimen de prestaciones de salud		
15/12 Por la aplicación del crédito por EPS, según liquidación			

c. Explicación

De acuerdo con el artículo 6 del TUO del Decreto Legislativo n.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición. Sobre esto, la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (Sunafil) considera, mediante la Resolución n.º 150-2020-Sunafil/IRE-CAL, que la remuneración no es más que la contraprestación otorgada por el empleador al trabajador por la labor que desempeña, siempre que la contraprestación pueda ser dispuesta libremente por el trabajador. El concepto de disposición "refiere la facultad del trabajador ... de disponer de los bienes o servicios que recibe, es así que, el término 'libre disposición' alude a dos tipos de libertades: de un lado, a la libertad para el uso del dinero, bienes o servicios entregados al trabajador, y, de otro, a la libertad que tiene el trabajador de no rendirle cuentas a nadie sobre sus gastos".

Incluso, el Tribunal Constitucional reconoce hasta siete características que determinarían la existencia de una verdadera relación laboral que permitiría identificar el vínculo laboral encubierto mediante un contrato civil: a) control sobre la prestación o la forma en que esta se ejecuta; b) integración del demandante en la estructura organizacional de la empleada; c) prestación ejecutada dentro de un horario determinado; d) prestación de cierta duración y continuidad; e) suministro de herramientas y materiales al demandante para la prestación del servicio; f) pago de remuneración al demandante; y g) reconocimiento de derechos laborales, tales como las vacaciones anuales, las gratificaciones y los descuentos para los sistemas de pensiones y de salud (Expediente n.º 04345-2014-PA/TC).

De acuerdo con lo dispuesto por la Casación n.º 7510-2015-Lambayeque, se precisa que la remuneración en especie debe entenderse como aquellos bienes que recibe el trabajador como contraprestación a sus servicios, que se valorizan de común acuerdo, o a falta de este, por el valor de mercado, cuyo importe debe consignarse en el libro de planillas o boletas de pago, conforme lo dispone el artículo 15 del Decreto Supremo n.º 001-97-TR - Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios; de otro lado, el artículo 19 del Decreto Supremo n.º 011-74-TR, Reglamento del Decreto Ley n.º 19990.

El contribuyente lleva a cabo la preparación y cierre de su planilla a fines de mes, reconociendo como gasto los sueldos y salarios, asignación familiar y el gasto de vivienda del Gerente, según contrato de trabajo. En la medida que concurren los elementos de retribución, prestación efectiva y subordinación, de acuerdo con el artículo 9 del Decreto Supremo n.º 003-97-TR, se entender que los conceptos mencionados inicialmente constituyen remuneración.

Con respecto al gasto de alquiler-vivienda, este no constituye una condición de trabajo, pues no se acredita que constituya un elemento necesario para el desempeño de las funciones del trabajador. El pago del alquiler, al ser consecuencia del trabajo en relación de dependencia hacia la recurrente, no constituye una liberalidad, se trata, por el contrario, de sumas de dinero con las características propias para ser consideradas como remuneración, por lo tanto, un gasto deducible para la empresa (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05807-9-2019).

Con respecto a la deducibilidad del gasto de alquiler vivienda, para sustentar estas retribuciones y asegurar la necesidad del gasto, bajo el principio de causalidad que establece el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es indispensable que se encuentren debidamente sustentadas. El importe pagado como alquiler de la casa para el gerente general califica como mayor remuneración para su perceptor y esto se acredita con la copia de las constancias de presentación del PDT 600 Remuneraciones y con el contrato de trabajo aprobado por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, del que se advierte que los gastos de vivienda serían asumidos por la recurrente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09058-3-2015).

En relación con la remuneración en forma de entrega de alimentación (desayuno, almuerzo y cena), el empleador debe sustentar si la entrega de alimentos es parte de la remuneración o si se trata de una condición de trabajo. Para tal efecto, no basta con proporcionar copia del convenio que suscribió con los trabajadores y la relación de aquellos que consumieron los alimentos, sino que resultaba necesario que presentara documentación adicional que permitiera verificar si se trata de parte de la remuneración de cada trabajador en virtud de lo dispuesto en el artículo 6 del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, como serían las boletas de pago de cada trabajador y la planilla de sueldos donde conste la entrega de alimentos en calidad de suministro directo, o si se trataba de una condición de trabajo indispensable para el desarrollo de sus labores y, en este caso, que el reparto de los bienes que habrían realizado sus trabajadores justamente coincidía con su horario de refrigerio, lo que hubiera permitido justificar los desembolsos de gastos por alimentación (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05854-2-2020). En tal sentido, consumos de alimentos inconstantes y no uniformes demuestran que los trabajadores pueden procurarse de alimentación por su propia cuenta y que no constituyen una condición de trabajo, por lo tanto, califica como un concepto remunerativo que debía ser incluidos en la base de cálculo si de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud (EsSalud) y las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones (SNP) (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02692-3-2021).

El ciclo de nómina conlleva inicialmente a reconocer como derecho de cobro el importe entregado por la empresa en calidad de préstamo (asiento n.º 1) toda vez que se espera recuperar vía descuento en las remuneraciones en los meses siguientes. Dicho descuento se declarará en el PDTD PLAME. Posteriormente, conlleva por un lado a reconocer el gasto devengado por la planilla (asiento n.º 2), así como el destino del gasto de nómina, en función a la categoría del trabajador contratado (asiento n.º 3). En este asiento de destino, se considera la remuneración bruta y las aportaciones del empleador (EsSalud y seguro vida ley). Asimismo, este ciclo tiene una relación con el ciclo de salida de efectivo y la anotación en el Libro Caja y Bancos, al realizarse la cancelación de los haberes y la aplicación de descuentos, como el adelanto de remuneraciones (asiento n.º 4). Por último, no olvidar el ciclo de pagos de impuestos, saldando la cuenta 40 (asiento n.º 5).

Considerando las horas en las cuales se desarrolla la jornada de trabajo, de acuerdo con el artículo 8 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR, las jornadas pueden ser de los siguientes tipos: diurna (cuando se trabaja desde las 6:00 a. m. hasta las 10:00 p. m.), nocturna (cuando se labora desde las 10:00 p. m. hasta las 6:00 a. m.), y mixta (cuando comprende los dos periodos mencionados).

Para el caso del trabajador "operario 2", este tiene un sueldo básico equivalente a la Remuneración Mínima Vital, el cual se ve aumentada en 35 % por su labor en horario nocturno. Los trabajadores asignados a turno nocturno no pueden percibir un pago semanal, quincenal o mensual menor a la Remuneración Mínima Vital (RMV) vigente a la fecha de pago incrementada con una sobretasa del 35 %, según el Decreto Supremo n.º 007-2002-TR, lo que constituye un tope mínimo a percibir. En tal sentido, aquellos colaboradores que perciban una suma mayor no recibirán monto adicional alguno por el trabajo nocturno, pero nada impide que el empleador pueda otorgar una bonificación convencional.

Conforme lo establece la Primera Sala del Tribunal de Fiscalización Laboral en su Resolución n.º 153-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, en la normativa vigente, ningún decreto "permite proceder con tal descuento de remuneración sin que ellos mismos [los trabajadores] expresen su autorización. En tal sentido, el empleador puede efectuar descuentos sobre la base de la remuneración y beneficios sociales cuando las normas legales lo permitan, cuando exista mandato judicial o en caso el trabajador preste su autorización (...) mediante la suscripción de un contrato o convenio; como el descuento por préstamo o la adquisición de un bien de la empresa (Resolución n.º 004-2021-Sunafil/IRE-CAL). Por ejemplo, una deuda privada asumida por el trabajador con una entidad financiera no legitima los descuentos en planilla al no encontrarse este convenio de autorización de descuento en planilla, dentro de las normas legales que lo permitan, siendo que, dicha autorización de descuento pertenece a una obligación de crédito personal entre el Banco de Comercio y el extrabajador (Resolución n.º 150-2020-Sunafil/IRE-CAL). En tal sentido, se debe contar con documentación sustentatoria del descuento como recibos de caja, actas o convenios. Este requisito no aplica para los descuentos de carácter legal como el impuesto a la renta de quinta categoría.

Si los descuentos efectuados derivan de un préstamo personal solicitado por el propio trabajador, "es evidente que no nos encontramos en el primer supuesto de autorización del artículo 8-A de la Ley n.º 27735 (descuentos establecidos por ley). En tal sentido, se procede a evaluar el segundo presupuesto del mencionado artículo (descuentos autorizados por el trabajador), sobre el cual, como se ha determinado en las actuaciones, no existe documento que acredite la autorización expresa del trabajador de dichos descuentos. (...). Por tanto, al no configurarse ninguno de los supuestos de autorización exigidos por la ley, los descuentos efectuados por la impugnante no resultan válidos (Resolución n.º 016-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala). Por ello, es importante que el contribuyente y el trabajador pacten los descuentos por escrito, pudiendo pactarlo mediante la suscripción de un contrato o convenio (Resolución n.º 004-2021-Sunafil/IRE-CAL).

Con respecto a las contribuciones asumidas por el empleador, la Ley n.º 26790 establece que las empresas aportan el 9 % de la remuneración por concepto de EsSalud por cada trabajador, pero al contratar una EPS el aporte se divide en un 2.25 % de crédito para el empleador y el 6.75 % para el EsSalud. El artículo 16 de la Ley n.º 26790 menciona que el crédito EPS es igual al 25 % de los aportes de EsSalud correspondientes a los trabajadores. Antes de utilizar el crédito, se debe verificar que no exceda los siguientes límites:

- La suma efectivamente destinada por la entidad empleadora al financiamiento de la cobertura de salud en el mes correspondiente
- El 10 % de la UIT multiplicado por el número de trabajadores que gocen de la cobertura.

Para efectos de determinar los límites requeridos, se toma como referencia el aporte determinado a EsSalud, comprendidos en los beneficios de la EPS:

- Planilla de trabajadores comprendidos en la EPS: S/ 9333.38
- EsSalud 9 %: S/ 845.49
- Crédito del 25 % (25 % de S/ 845.49): S/ 211.37
- Factura de Póliza EPS: S/ 1000 (se considera solo el importe asumido por la empresa, sin IGV)

Se debe considerar los siguientes límites:

- a. El importe de la factura de la EPS de junio del 2019: S/ 1100 (suma efectivamente destinada a la cobertura).
- b. El importe resultante del 10 % x S/ 4600 x 5 = S/ 2300

De los límites expuestos, se tiene que el importe que corresponde al 25 % de la aportación (S/ 211.37), será el crédito contra el pago de EsSalud, porque es el monto menor con relación a los límites determinados.

El asiento n.º 6 muestra el reconocimiento de la aplicación del crédito contra la contribución a EsSalud, al asumir la empresa empleadora la póliza de seguro de salud con una EPS. Se debe cumplir con el pago de las aportaciones a EsSalud y la retribución que corresponda a la EPS para hacer uso del crédito especial (artículo 55 del Decreto Supremo n.º 009-97-SA), según lo reflejan los asientos n.º 5 y 6. Esta aplicación se mostrara en la Determinación de Impuestos en el PDT PLAME del periodo de la planilla a declarar.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
14	pp. 73-74
42	pp. 131-132
90	p. 206
94	p. 206
95	p. 206
79	p. 195
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 6 y 9 del TUO del Decreto Legislativo n.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo n.º 003-97-TR

- Resolución n.º 150-2020-Sunafil/IRE-CAL, Expediente n.º 04345-2014-PA/TC, Casación n.º 7510-2015-Lambayeque, Resolución n.º 153-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 004-2021-Sunafil/IRE-CAL, Resolución n.º 150-2020-Sunafil/IRE-CAL, Resolución n.º 016-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala
- Artículo 15 del Decreto Supremo n.º 001-97-TR - Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios
- Artículo 19 del Decreto Supremo n.º 011-74-TR, Reglamento del Decreto Ley n.º 19990
- Artículo 8 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR
- Artículo 8-A de la Ley n.º 27735
- Artículo 55 del Decreto Supremo n.º 009-97-SA
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 05854-2-2020, 02692-3-2021, 05807-9-2019 y 09058-3-2015

f. Valor de Mercado

De acuerdo con el artículo 1648 del Código Civil, el contrato de mutuo o préstamo de consumo es un acuerdo por el cual el acreedor llamado mutuante se obliga a entregar en préstamo una suma determinada de dinero o bienes consumibles denominados en su cantidad, calidad y especie a favor del mutuuario, quien se obliga a devolver en un plazo convenido. A pesar de que no existe normatividad sobre el cobro de intereses cuando el empleador otorgue un préstamo, para efectos del impuesto a la renta, se presume la existencia de intereses. Si bien el contrato de mutuo por su naturaleza es oneroso y, por ende, genera para la persona que se obliga a entregar una suma de dinero (mutuante) una renta que le retribuye por el uso del dinero, y para la persona que recibe el dinero (mutuuario - trabajador) un gasto financiero, puede pactarse en contrario. En este sentido, salvo pacto expreso en contrario, el mutuuario debe pagar los intereses convenidos, y a falta de convenio se pagarán intereses legales.

Para efectos tributarios, al tratarse de una operación de mutuo de dinero, existe la obligación de usar medios de pago (artículo 3 del Decreto Supremo n.º 150-2007-EF). En materia de impuesto a la renta, se considera la existencia de un interés presunto, el cual se encuentra contemplado en el artículo 26 y en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, dependiendo de la existencia o no de vinculación entre la empresa (empleador) y el trabajador beneficiario del préstamo. De tratarse de un trabajador vinculado, se determinará el valor de mercado del interés, el cual devengará un valor no inferior:

- En moneda nacional: tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la SBS.
- En moneda extranjera: tasa promedio de depósito a seis meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

De acuerdo con el inciso e del artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se exceptúan de la aplicación de los intereses presuntos en operaciones con no vinculados:

- Adelantos de sueldo que no excedan de 1 UIT.
- Préstamos destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico que no excedan de 30 UIT.
- Préstamos en virtud de convenios colectivos debidamente aprobados por la Autoridad Administrativa de Trabajo.

De existir vinculación entre las partes (cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra) le resultaría aplicable el artículo 32-A de la LIR (normas de precio de transferencia), a fin de determinar la renta presunta (valor de mercado) de la persona que entrega los fondos (Informe n.º 119-2008-Sunat-2B0000)

Si bien el préstamo no origina un efecto financiero (ingreso financiero), para efectos tributarios se debe reconocer la renta presunta, la cual se determina de la siguiente manera:

Fecha inicio	Fecha final	Saldo inicial (a)	Saldo final	Fat*	Fatn**	Interés (b)	Interés (a x b)
15/10/2021	31/10/2021	6000.00	4500.00	6075.209	6048.01659	0.45 %	26.98
1/11/2021	30/11/2021	4500.00	3000.00	6076.922	6075.20943	0.03 %	1.27
1/12/2021	31/12/2021	3000.00	1500.00	6182.279	6076.92209	1.73 %	52.01
1/1/2022	31/1/2022	1500.00	0.00	6238.700	6182.27855	0.91 %	13.69

(a) Saldo inicial del mutuo de dinero

(b) Interés= (Factor diario del día/Factor diario del último día del mes a calcular) -1 x 100

*Es el Factor Diario Acumulado de la Fecha de Inicio

**Es el Factor Diario Acumulado del último día del mes a calcular

***Fuente:

<https://www.sbs.gob.pe/app/pp/EstadisticasSAEEPportal/Paginas/TIActivaMercado.aspx?tip=B>

TASAS DE INTERÉS ACTIVAS DE MERCADO

Ingrese fecha: 15/10/2021 (dd/mm/aaaa) Consultar Exportar				
Tasa de Interés Activa Promedio de Mercado Efectiva al 15/10/2021				
Moneda Nacional(TAMN)	10.57%	Anual	Factor Diario	0.00028
			*Factor Acumulado ¹	6,048.01659
Moneda Nacional(TAMN + 1)	11.57%	Anual	Factor Diario	0.00030
			*Factor Acumulado ¹	11,536.41620
Moneda Nacional(TAMN + 2)	12.57%	Anual	Factor Diario	0.00033
			*Factor Acumulado ¹	21,878.66653
Moneda Extranjera(TAMEX)	6.67%	Anual	Factor Diario	0.00018
			*Factor Acumulado ¹	26.15449

Otro ejemplo de remuneración en especie son los "Stock Options" que tienen naturaleza remunerativa y califica como renta de quinta categoría para el trabajador:

Los "Stock Options" o planes de opciones sobre acciones son mecanismos implementados por las empresas dentro de un programa de incentivos para sus trabajadores con el objeto de retenerlos y/o incluirlos en la gestión y dirección de la empresa con la finalidad de generar mayores ingresos y compromisos por parte de aquel, por lo que resulta que el beneficio que dicho trabajador obtiene (diferencia entre lo que desembolsan efectivamente y el valor de mercado de las acciones en la fecha del ejercicio de la opción) se origina en la relación laboral; es decir, tributariamente corresponde a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como una contraprestación por sus servicios adicional a la remuneración propiamente pactada. En este sentido, los pagos efectuados a un trabajador por concepto de "Stock Options" tiene naturaleza remunerativa y están comprendidos en la referencia "toda retribución por servicios personales a que hace mención el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que corresponden a pagos en especie a los trabajadores que son de su libre

disposición e implican un incremento en su patrimonio, por lo que califican como rentas de quinta categoría" (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02648-11-2021).

Recuerda que, para efectos tributarios, el concepto de "remuneración" es mucho más amplio que la definición laboral:

El concepto de "remuneración", para efectos laborales, es un concepto restrictivo, mientras que, para el impuesto a la renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, es por esta razón que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones y, en general, toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09289-1-2019).

Operación n.º 55: Gasto de alquiler vivienda en la contratación de un personal no domiciliado

Operación n.º 55

En noviembre, una empresa contrata los servicios de un trabajador no domiciliado, residente en Guatemala (país con el cual no se tiene convenio de doble imposición tributaria), acordando una remuneración mensual de S/ 18 800 para el cargo de asistente de gerencia. Además, se acordó bajo contrato que el empleador asumiría el pago de alquiler por tres meses de un departamento en el distrito de Miraflores, Lima en favor del trabajador y su familia por un valor (merced conductiva) de S/ 12 000 más IGV.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR	ONP	EsSalud
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES	12 000.00	
	141 Personal		
	1412 Adelanto de remuneraciones 4400.00		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	2160.00	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV – Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		14 160.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
1/11 Por el adelanto del servicio de alquiler al trabajador no domiciliado			
----- 2 -----		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	20 492.00	
	621 Remuneraciones		

	6211	Sueldos y salarios	18 800.00		
	627	Seguridad, previsión social y otras contribuciones			
	6271	Régimen de prestaciones de salud	1 692.00		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR			9776.00
	401	Gobierno nacional			
	4017	Impuesto a la renta			
	40173	Renta de quinta categoría	5 640.00		
	403	Instituciones públicas			
	4031	EsSalud	1 692.00		
	4032	ONP	2 444.00		
14		CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES			4000.00
	141	Personal			
	1412	Adelanto de remuneraciones			
41		REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR			6716.00
	411	Remuneraciones por pagar			
	4111	Sueldos y salarios por pagar			
30/11		Por la provisión de la planilla del trabajador, sujeto a retención 5ta categoría y descuento por alquiler			
		----- 3 -----		Debe	Haber
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS		20 492.00	
	941	Gastos de Administración			
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS			20 492.00
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos			
30/11		Por el destino del gasto			

c. Explicación

El ciclo de nómina también alcanza la contratación de personal no domiciliado, cuya retribución percibida (renta proveniente del trabajo dependiente) califica como renta de fuente al tratarse de sumas originadas en el trabajo personal que se llevan a cabo en el territorio nacional, de acuerdo con lo establecido por el literal f del artículo 9 de la LIR.

El empleador asume la calidad de agente retenedor cuando pague o acredite rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados, correspondiendo a la empresa domiciliada que contrató al trabajador extranjero (en función de los artículos 56 y 76 de la LIR) efectuar la retención del 30 % de la totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de quinta categoría (asiento n.º 2).

Por otro lado, se está ante la figura de remuneración en especie por asumir el gasto de alquiler-vivienda. De acuerdo con lo dispuesto en el literal c) del

artículo 20 del Reglamento de la LIR, no constituye renta gravada las sumas pagadas al trabajador que al ser contratado fuera del país tenga la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de la contratación, su cónyuge e hijos por alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses de residencia en el país. Siendo necesario para gozar este beneficio que el contrato de trabajo aprobado por la autoridad competente exprese que los gastos en especie serán asumidos por el empleador.

En tal sentido, se tiene en el asiento n.º 2 que la aplicación del 30 % del impuesto a la renta de quinta categoría solo alcanza al sueldo (S/ 18 800) mas no a la remuneración en especie: alquiler-vivienda.

Es menester mencionar que el inciso c del artículo 20 del Reglamento de la LIR establece que no constituyen renta gravable de quinta categoría los gastos y contribuciones realizados por la "empresa" con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a los que se refiere el inciso II del artículo 37 de la LIR (los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, incluidos los de capacitación; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor) (Informe n.º 134-2020-Sunat/7T0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
14	pp. 73-74
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
94	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículos 9, 56 y 76 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 134-2020-Sunat/7T0000

6.3.3. Remuneración Embargable

Operación n.º 56: Remuneración embargada en forma de retención y cálculo de impuesto a la renta de quinta categoría

Operación n.º 56

Un contribuyente tiene en su planilla de abril 2022 al trabajador Luis Gonzales (fecha de ingreso el 7/8/2021), que tiene el cargo de publicista y percibe una remuneración mensual de S/ 4400. La empresa tomó conocimiento mediante notificación de la resolución judicial en la que se indica que se proceda con la retención alimentaria del 30 % de sus ingresos mensuales.

Asimismo, tiene a un asesor legal externo quien emite recibo por honorarios mensuales por el importe de S/ 6000. Se sabe también que tiene deudas tributarias con medida cautelar (retención bancaria).

Asimismo, se sabe que, bajo contrato por temporada firmado con el trabajador, se le dio la categoría de "trabajador de confianza" no sujeto a un control efectivo de trabajo. Y en el periodo de abril 2022 realizó 5 horas extras los días 17 y 20 de abril.

Al respecto, el contribuyente quiere saber el tratamiento contable y tributario del importe embargable de las remuneraciones mencionadas.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR	ONP	EsSalud
X	X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	4796.00	
621	Remuneraciones		
6211	Sueldos y salarios 4400.00		
627	Seguridad, previsión social y otras contribuciones		
6271	Régimen de prestaciones de salud 396.00		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1205.24
401	Gobierno nacional		
4017	Impuesto a la renta		
40173	Renta de quinta categoría 237.24		
403	Instituciones públicas		
4031	EsSalud 396.00		
4032	ONP 572.00		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		1077.23
469	Otras cuentas por pagar diversas		
4691	Retenciones Judiciales		
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		2513.53

411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar		
30/4	Por la provisión de la planilla del trabajador, sujeto a retenciones legales		
----- 2 -----		Debe	Haber
95	GASTOS DE VENTAS	4796.00	
951	Gastos de Ventas		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		4796.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
30/4	Por el destino del gasto		

c. Explicación

En el ciclo de nómina, no solo calcula la remuneración, los descuentos comunes y aportes del empleador, sino que, en determinados casos, el empleador asume la responsabilidad de efectuar descuentos de carácter legal y/o mandatario, como son las retenciones por alimentos. En nuestra legislación peruana, existen tres supuestos particulares de embargos: embargo por alimentos, en forma de retención por deudas tributarias y por entidades financieras.

En materia de alimentos, según el párrafo del numeral 6 del artículo 648 del Código Procesal Civil, cuando se trata de garantizar obligaciones en materia alimentaria, el embargo procederá hasta el 60 % del total de los ingresos, con la sola deducción de los descuentos establecidos por ley (como el impuesto a la renta de quinta categoría). En este caso, corresponde al Juez establecer el monto o porcentaje que deberá ser descontado de los ingresos pagados al trabajador. De esta manera, el empleador actúa como un agente de retención de impuestos y deuda alimentaria, debiendo abonarle al trabajador el importe neto. (asiento n.º 1). Se tiene entonces que ningún empleador puede descontar más allá del 60 % del salario, aunque exista autorización expresa del trabajador a favor de una entidad (Expediente n.º 02220-2019-PA/TC). Por tanto, el descuento asciende a 30 % de 3590.76 (4400-572-237.24). En caso de negativa a suscribir la autorización para la retención o descuento por planilla para el pago de la pensión alimenticia, ello será causal de resolución del contrato, salvo que demuestre la cancelación en el Registro de Deudores Alimentarios Morosos (Disposición transitoria complementaria del Decreto Legislativo n.º 1377).

En materia de deudas tributarias, se establecen medidas cautelares que son ejercidas por el ejecutor coactivo. De acuerdo con el Informe n.º 031-2005-SUNAT, el depósito efectuado por concepto de haberes (remuneraciones) en una cuenta corriente o en una cuenta de ahorros en el sistema financiero nacional solo puede ser embargado de acuerdo con lo dispuesto por el Código Procesal Civil. En tal sentido, para el trabajador (asesor legal), se tiene el siguiente detalle:

Remuneración mensual	S/ 6000.00
Remuneración inembargable (5 URP)	S/ 2300.00

Exceso (A)	S/ 3700.00
Exceso embargable (1/3*A)	S/ 1233.33

Se tiene entonces que para trabar un embargo en forma de retención sobre recibos por honorarios el ejecutor coactivo debe respetar el límite de inembargabilidad, es decir, los honorarios serán inembargables cuando no excedan las cinco unidades de referencia procesal (URP) (Expediente n.º 02877-2014-PA/TC, 4/17/2018). En caso de exceso, puede embargarse solo hasta la tercera parte del mismo (Expediente n.º 02375-2014-PA/TC). Este último expediente establece entonces que la regla de la remuneración inembargable rige también para los honorarios profesionales por trabajo independiente. Misma idea es recogida por la Administración Tributaria en el Informe n.º 176-2016-Sunat/5D0000 al precisar que para efecto de trabar un embargo en forma de retención sobre los honorarios profesionales obtenidos por la locación de servicios prestados por sujetos afectos al impuesto a la renta de cuarta categoría, depositados en cuentas bancarias, el ejecutor coactivo respetará el límite de inembargabilidad establecido por el numeral 6 del artículo 648 del Código Procesal Civil, equivalente a 5 Unidades de Referencia Procesal (URP). Misma idea es desarrollada en la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04816-Q-2015 al señalar que, sin perjuicio de lo que dispongan las normas tributarias y laborales sobre la diferencia entre los conceptos de remuneración y honorarios, a efectos de la interpretación y aplicación del artículo 648, inciso 6 del Código Procesal Civil (CPC), debe entenderse el término remuneración en el sentido amplio del Código Civil, de manera que no son embargables las remuneraciones de los deudores, estas sean producto de un contrato de naturaleza laboral o de un contrato de prestación de servicios regido en el Código Civil, salvo las limitaciones establecidas en la referida norma". Con base en esta sentencia, el Tribunal Fiscal concluye que los montos que percibió el contribuyente por los servicios que brindó al Gobierno Regional de Tumbes correspondían a rentas de cuarta categoría y calificaban como remuneración a efectos de considerar la aplicación del numeral 6 del artículo 648 del CPC.

En referencia al impuesto a la renta de quinta categoría, se tiene el siguiente cálculo:

Remuneraciones del mes	4400.00
Remuneraciones percibidas (enero a marzo)	13 200.00
Remuneraciones proyectadas (mayo a dic.)	35 200.00
Gratificaciones legales	8800.00
Bonificación Extraordinaria Gratif. Legal	792.00
Remuneración Anual Proyectada	62 392.00
(-) 7 UIT	32 200.00
Remuneración Neta Anual	30 192.00

En el presente cálculo, se excluye los beneficios por horas extras al tratarse de un trabajador de confianza no sujeto a fiscalización inmediata (artículo 5 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR y artículos 10 y 11 del Decreto Supremo n.º 008-2002-TR). Por ende, no aplica el pago de horas extras.

TRAMO	BASE	TASA	IMPUESTO ANUAL PROYECTADO
1 TRAMO 0-5 UIT: 0 - 23 000	23 000.00	8 %	1840.00

2 TRAMO 5-20 UIT: 23 001 - 92 000	7192.00	14 %	1006.88
3 TRAMO 20-35 UIT: 88 001- 161 000	0.00	17 %	0.00
4 TRAMO 35-45 UIT: 161 000 - 207 000	0.00	20 %	0.00
5 TRAMO 45UIT A MÁS: 207 000 A MÁS	0.00	30 %	0.00
	30 192.00		2846.88

Impuesto anual proyectado	2846.88
Retenciones efectuadas:	711.72
Enero	237.24
Febrero	237.24
Marzo	237.24
Base imponible	2135.16
Impuesto mensual a retener	237.24

En el cálculo del impuesto a la renta de quinta categoría se tiene considerar las doce remuneraciones percibidas en el ejercicio, más las gratificaciones legales (incluido la bonificación extraordinaria), obteniendo así la Remuneración Anual Proyectada. Después, se deducirá las 7 UIT para obtener la Remuneración Neta Anual. Luego, se determinará el impuesto anual en base a los tramos establecidos en el artículo 53 de la LIR. Posterior, se considerará las retenciones efectuadas en función al periodo de retención, según la figura siguiente (artículo 40 del Reglamento de la LIR):

Mes por el cual se calcula la retención		Retenciones efectuadas	El resultado se divide entre		
Enero, febrero o marzo		-----	12		
Abril	Impuesto Anual Proyectado	De enero a marzo	9		Retención del Mes
Mayo, junio o julio		De enero a abril	8	(=)	
Agosto		De enero a julio	5		
Setiembre, octubre o noviembre		De enero a agosto	4		
Diciembre		De enero a noviembre	-----		

En tal sentido, para el periodo abril se considerará las retenciones efectuadas al trabajador en los meses de enero, febrero y marzo. Después de deducir del impuesto anual las retenciones correspondientes, se tiene la base imponible (resultado según la figura) y se procede a dividir según el mes de retención (en este caso entre 9 por tratarse del periodo Abril) para obtener la retención del mes. La retención efectuada al trabajador se declara en el PDT PLAME del periodo respectivo.

En el caso de tener trabajadores que perciban remuneración imprecisa o variable, el artículo 41 del Reglamento de la LIR establece un procedimiento especial del cálculo del impuesto a la renta de quinta categoría. Asimismo, en caso de elegirse la opción prevista en el artículo 40 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Sunat precisa que solo se podrá sumar a la remuneración anual proyectada, las gratificaciones ordinarias que hubieran sido puestas a disposición de aquellos en el mes de la retención y en los meses anteriores del mismo ejercicio por el cual se efectúa la retención del impuesto a la renta (Informe n.º 133-2016-Sunat/5D0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
46	pp. 139-140
41	pp. 129-130
95	p. 206
79	p. 195

e. Referencias tributarias

- Artículo 53 de la Ley del impuesto a la renta y artículos 40 y 41 del Reglamento
- Artículo 648 del Código Procesal Civil
- Artículo 5 del Decreto Supremo n.º 007-2002-TR y artículos 10 y 11 del Decreto Supremo n.º 008-2002-TR
- Expediente n.º 02877-2014-PA/TC, Expediente n.º 02375-2014-PA/TC, Resolución n.º 0199-2010/SC2-Indecopi, Resolución n.º 3448-2011/SC2-Indecopi, Expediente n.º 00422-2013-PA/TC y Expediente n.º 02220-2019-PA/TC
- Informe n.º 176-2016-Sunat/5D0000, 031-2005-SUNAT y 133-2016-Sunat/5D0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04816-Q-2015

¿Qué pasa si el empleador asume el impuesto a la renta?

Según Casación Laboral n.º 16514-2016, el impuesto a la renta asumido por el empleador forma parte para el computo de su remuneración afecta a beneficios sociales, por considerarse una suma de libre disponibilidad.

6.3.4. Beneficios Sociales: Gratificaciones, Vacaciones y Compensación de Tiempo de Servicios

Operación n.º 57: Pago de Beneficios sociales de un trabajador que percibe remuneración fija y variable, así como conceptos no remunerativos (Bonificaciones, Gratificaciones y Asignaciones)

El contribuyente INDUSTRIAS NANDELA S.A. tiene en su staff de trabajadores al Sr. Ricardo Gonzales, identificado con DNI n.º 47206157, quien mantiene un Contrato por Necesidades de Mercado bajo el puesto de Maquinista, con fecha de término el 30 de setiembre 2022. En dicha fecha de disolución del vínculo laboral, la empresa procedió a efectuar la siguiente liquidación de beneficios sociales en base a los datos laborales del colaborador:

- Fecha ingreso: 16/11/XX
- Fecha cese: 30/9/XX+1
- Motivo: Renuncia
- Tiempo efectivo de labor: 10 meses y 14 días
- Sueldo 31/7/20XX+1: 1200.00
- Sueldo 31/8/20XX+1: 1500.00 (aumento de remuneración)

- Alimentación supeditada a la asistencia al centro de trabajo, el cual se encuentra en lugar inaccesible donde no resulta posible a los trabajadores acceder a alimentación por cuenta propia: 300.00
- Horas extras percibidas: S/ 52 (en julio) S/ 68 (en agosto), S/ 42 (en setiembre)
- Bono de productividad: S/ 500 (en julio) y S/ 300 (en setiembre)
- Asignación por aniversario: S/ 100 (en setiembre)
- Bonificación por sepelio: S/ 600 (en setiembre)
- Movilidad por asistencia: S/ 70 (en setiembre)
- Pensión: ONP
- Cuota sindical: S/ 50 mensual
- Faltas injustificadas: 4 días en setiembre
- Se pagaron los beneficios de Gratificaciones y CTS oportunamente y no se ha efectuado goce vacacional ni adelanto vacacional alguno.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR	ONP	EsSalud
X	X	X

b. Contabilización

		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	3034.90	
621	Remuneraciones		
6211	Sueldos y salarios	1389.61	
622	Otras remuneraciones		
6221	Asignación Familiar	102.50	
6225	Prestaciones alimentarias - condición trabajo	300.00	
6226	Bono de productividad	300.00	
6226	Movilidad- condición trabajo	70.00	
6227	Asignación por aniversario	100.00	
6229	Bonificación por sepelio	600.00	
627	Seguridad, previsión social y otras contribuciones		
6271	Régimen de prestaciones de salud	134.29	
6273	Seguro complementario de trabajo de riesgo, accidentes de	38.50	

	trabajo y enfermedades profesionales		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		366.76
	4031 EsSalud	134.29	
	4032 ONP	193.97	
	4039 Otras instituciones	38.50	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		2118.13
	411 Remuneraciones por pagar		
	4111 Sueldos y salarios por pagar		
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES		500.00
	141 Personal		
	1411 Préstamos		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS – TERCEROS		50.00
	469 Otras cuentas por pagar diversas		
	4699 Otras cuentas por pagar		
		3034.90	3034.90
30/9	Por la planilla del Sr. Ricardo sujeto a descuentos legales y convencionales (cuota sindical)		
----- 2 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	3034.90	
	902 Mano de Obra	3,034.90	
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		3034.90
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
30/9	Por el destino de la planilla según el puesto del trabajador (centro de costo)		
----- 3 -----		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	3480.58	
	621 Remuneraciones		
	6214 Gratificaciones	929.48	
	6215 Vacaciones	1431.03	
	622 Otras remuneraciones		
	6221 Bonificación extraordinaria	83.65	
	Seguridad,		
	627 previsión social y otras contribuciones	128.79	
	6271 Régimen de prestaciones de salud		
	Beneficios		
	629 sociales de los trabajadores		
	6291 Compensación por tiempo de servicio	907.62	

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		128.79
	403 Instituciones públicas		
	4031 EsSalud		
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		3351.79
	411 Remuneraciones por pagar		
	4115 Vacaciones por pagar 1431.03		
	4114 Gratificaciones por pagar 1013.13		
	415 Beneficios sociales de los trabajadores por pagar		
	4151 Compensación por tiempo de servicios de 907.62		
30/9 Por la provisión de los beneficios sociales devengados			
----- 4 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	3480.58	
	902 Mano de Obra		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		3480.58
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
30/9 Por el destino del gasto postempleo según el puesto del trabajador (centro de costo)			
----- 5 -----		Debe	Haber
90	COSTO DE PRODUCCIÓN	3351.79	
	902 Mano de Obra		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		3351.79
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
2/10 Por el pago de los beneficios sociales dentro de 48 horas según artículo 51 del Decreto Supremo n.º 003-97-TR			

c. Explicación

Antes de desarrollar los beneficios sociales, es necesario precisar que en el asiento n.º 01 se muestra la contabilización de la planilla del Sr. Ricardo, cuyo sueldo está sujeto a descuentos legales (ONP) y convencionales (cuotas sindicales y faltas injustificadas):

Colaborador	Sueldo base (1)	Asig. Fam.	Otros (2)	Rem. Bruta	Aportes Trab.			Rem. Neta	Aportes Emp.	
					ONP (4)	Adelanto (5)	Otros (3)		EsSalud (4)	SCTR-EsSalud (6)
Sr. Ricardo	1389.61	102.5	1370	2862.1	194.0	500.0	50.0	2118.13	134.29	38.50

(1) Sueldo neto de tardanzas y faltas injustificadas: 1500 - 106.83 - 3.56

(2) Incluye otras remuneraciones: bono de productividad, movilidad supeditada a asistencia y alimentación supeditada a asistencia, asignación por aniversario y bonificación por sepelio.

(3) incluye descuentos convencionales: cuota sindical

(4) La remuneración asegurable incluye el sueldo base y la asignación familiar.

(5) Según convenio de préstamo por el importe de S/ 20 000, se descuenta S/ 500 vía planilla y S/ 500 vía liquidación de beneficios

(6) Se verificó que la empresa no cumple con las obligaciones y exigencias requeridas en materia de higiene y seguridad para el desarrollo normal de las actividades del centro de trabajo.

Detalle Cálculo Tardanzas y Faltas Injustificadas			
Detalle	Importe	Detalle	Importe
Sueldo	1500.00	Cálculo descuento dominical*:	
Asignación Familiar	102.50	Descuento por 2 días	106.83
Rem. Computable	1602.50	Descuento dominical (Treintavo) por 2 días	3.56
Jornal mensual	1602.50		
Jornal diario	53.42		
Descuento por 2 días	106.83		

Con respecto a las cuotas sindicales, de acuerdo con el artículo 28 del TUO de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, aprobado por Decreto Supremo n.º 010-2003-TR, el empleador está obligado a deducir de las remuneraciones de los trabajadores las cuotas sindicales legales, ordinarias y extraordinarias que sirven para solventar los gastos propios de administración y gestión de la organización gremial. En materia de descuentos convencionales, la firma del trabajador en la liquidación de beneficios sociales no implica una autorización tácita de descuentos (Resolución n.º 85-2018-SUNAFIL/ILM), debiendo contar la autorización escrita del trabajador para descontarle (Casación n.º 18019-2018-Del Santa).

Con respecto a las faltas no justificadas, de acuerdo con el inciso j artículo 25 del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral Decreto Supremo n.º 003-97-TR, será "abandono de trabajo" cuando el trabajador, sin justificación alguna, deja de asistir a su centro de trabajo por más de tres días consecutivos o por más de cinco días no consecutivos en un periodo de 30 días calendario o más de 15 días en un periodo de 180 días calendario. En el caso planteado, solo tuvo 4 días; de haber cumplido con 5 días de faltas no justificadas, hubiera sido irrazonable la subsistencia de la relación (despido). Finalmente, para calcular los aportes al EsSalud y a la ONP, las tardanzas y permisos se descuentan de la remuneración (Oficio n.º 135-2015-Sunat/600000)

Adicionalmente al descuento por el día no asistido se debe descontar parte del descanso semanal. Cuando el trabajador tiene faltas injustificadas pierde 1/30 de su remuneración diaria multiplicado por los días que inasistió durante el mes. El descuento proporcional del día de descanso semanal se efectúa dividiendo la remuneración ordinaria percibida en el mes o quincena entre treinta (30) o quince (15) días, respectivamente. El resultado es el valor día. El descuento proporcional es igual a un treintavo o quinceavo de dicho valor, respectivamente. Se entiende por remuneración ordinaria aquella que percibe el trabajador semanal, quincenal

o mensualmente, según corresponda, en dinero o en especie, incluido el valor de la alimentación (artículos 2 y 4 del Decreto Supremo n.º 012-92-TR).

En relación con la determinación de las contribuciones EsSalud y ONP, se efectuará el cálculo en base a la remuneración asegurable. Acorde con el artículo 8 del Decreto Ley n.º 19990, se considera remuneración asegurable el total de las cantidades percibidas por el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera sea la denominación que se les dé, con las excepciones que señala el artículo 9 de dicha norma. De esta manera, se tiene que la base imponible está constituida por el importe la remuneración asegurable devengada en el mes, siendo necesario analizar que conceptos es remuneración asegurable y cuáles no.

Se denomina remuneración asegurable a aquella que percibe el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera que sea la denominación que se les dé, cuya percepción es regular en su monto, permanente en el tiempo y se otorga con carácter general para todos los trabajadores, tales como: sueldo base, asignación familiar, alimentación principal, prestaciones alimentarias en forma directa (vales de alimentos), comisiones o destajos, horas extras, descansos y feriados, vacaciones trucas y movilidad de libre disponibilidad. En tal sentido, se excluyen los siguientes conceptos: bonificaciones extraordinarias, gratificaciones ordinarias, utilidades, viáticos, movilidad por asistencia, vestuario, subsidios por su relación laboral. Dicho esto, se tiene del caso que la base de cálculo de la ONP y EsSalud corresponde a todos los ingresos menos la bonificación por resultados y la movilidad por asistencia, según los artículos 19 y 20 del TUO del Decreto Legislativo n.º 650.

En caso de no efectuar la retención de las contribuciones mencionadas, se estaría incurriendo en la infracción del numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario en la medida que el contribuyente hubiera tenido la calidad de entidad empleadora durante el periodo de devengue de los beneficios y no hubiera efectuado la declaración respectiva (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00488-4-2016).

De haberse tratado de un trabajador afiliado a la AFP, se entiende por remuneración asegurable el total de las rentas provenientes del trabajo personal del afiliado, percibidas en dinero, cualquiera sea la categoría de renta a que deban atribuirse de acuerdo con las normas tributarias sobre renta, incluyéndose los subsidios de carácter temporal que perciba el trabajador, cualquiera sea su naturaleza (artículo 30 del Decreto Supremo n.º 054-97-EF).

En cuanto a las contribuciones, como se detalló en casos anteriores, el contribuyente está obligado a asumir el seguro (EsSalud) de sus trabajadores desde el primer día de labores. Misma situación sucede con el Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo (en adelante SCTR), el cual es obligatorio para el empleador a favor de sus trabajadores siempre que se desarrollen actividades de alto riesgo, a fin de protegerlos frente a la ocurrencia de accidentes de trabajo o enfermedades profesionales. El SCTR otorga cobertura adicional por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales a los afiliados regulares del Seguro Social de Salud. Es obligatorio y por cuenta de las entidades empleadoras que desarrollan actividades de alto riesgo señaladas en el Anexo 5 del Reglamento de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, aprobada por el Decreto Supremo n.º 009-97-SA, y se encuentran comprendidas en esta obligación las entidades empleadoras constituidas bajo la modalidad de cooperativas de trabajadores, empresas de servicios temporales o cualquier otra de intermediación laboral.

En materia contable, de acuerdo con la NIC 19, las contribuciones de salud que realiza la empresa como consecuencia del vínculo laboral existente con el trabajador y mientras dure su permanencia en el centro de trabajo, constituyen beneficios adicionales como la seguridad y prestaciones de salud en forma indirecta.

La cobertura de SCTR podrá ser contratada libremente con EsSalud o con la EPS elegida conforme al artículo 15 de la Ley n.º 26790 o, cuando no existiere EPS elegida, puede ser con cualquier otra. Este tipo de prestaciones de salud son otorgadas íntegramente por EsSalud o la EPS elegida para cuyo efecto dichas entidades podrán celebrar y acreditar ante la EPS los contratos de servicios complementarios de coaseguros o reaseguro que resulten necesarios.

Cálculo para la determinación de la tasa del SCTR

La tasa a aplicar se determina aplicando las tasas de recargos y descuentos establecidos.

- a) Tasa básica de aporte mensual 0.53 %
- b) Tasa adicional: 0.51 %
- 1.04 %

ACTIVIDAD ECONÓMICA	NIVEL DE RIESGO	TASA ADICIONAL	COTIZACIÓN TOTAL	COTIZACIÓN CON IGV
Actividades inmobiliarias empresariales y de alquiler Servicios sociales de salud Otras actividades de servicios comunitarios	I	0.00%	0.53%	0.63%
Industrias manufactureras Suministros de electricidad, gas y agua Transporte, almacenamiento y comunicaciones	II	0.51%	1.04%	1.23%
Extracción de madera Pesca Construcción	III	0.77%	1.30%	1.53%
Explotación de minas y canteras	IV	1.02%	1.55%	1.83%

Fuente: Acuerdo de Consejo Directivo N° 41-14-ESSALUD-99
Elaboración: OEGRS-GCSPE

- c) Descuento por número de afiliados 0.00 %
- d) Otros recargos y descuentos
- No cumple obligaciones en materia de higiene y seguridad (recargo del 10 %) 0.10 %
- Subtotal 1.14 %
- IGV 0.21 %
- Precio 1.35 %
- e) Determinación del SCTR del periodo vigente:
- 1.35 % x 2862.1 S/ 38.50

Por otro lado, de acuerdo con el Decreto Supremo n.º 003-97-TR, el vínculo laboral entre empleador y trabajador se termina por muchas razones, entre las que resaltan por su frecuencia en el ámbito empresarial: renuncia, terminación de la obra o servicio, mutuo disenso, despido

y otras formas de terminación. Para más detalle, también se puede visualizar los motivos de finalización de una relación laboral en la ruta del T-Registro: Clave Sol/MI RUC Y OTROS REGISTROS/ T-REGISTRO/ REGISTRO DE TRABAJO/ CATEGORIA TRABAJADOR/ FECHA DE FIN/ MOTIVO DE BAJA DEL REGISTRO

Las imágenes muestran interfaces de usuario de un sistema de registro laboral. La primera imagen muestra una lista de motivos de terminación de una relación laboral, con 'LIMITE DE EDAD 70 AÑOS' seleccionado. La segunda imagen muestra un formulario de 'Periodo' con campos para 'Fecha de inicio' (10/10/2022) y 'Fecha de fin', y un menú desplegable para 'Motivo de baja' con 'AL - HABILITADO PARA PDT PLAME' seleccionado.

Motivo de Baja
RENUNCIA
RENUNCIA CON INCENTIVOS
DESPIDO O DESTITUCIÓN
CESE COLECTIVO
JUBILACIÓN
INVALIDEZ ABSOLUTA PERMANENTE
TERMINACIÓN DE LA OBRA O SERVICIO O VENCIMIENTO DEL PLAZO
MUTUO DISEÑO
FALLECIMIENTO
SUSPENSIÓN DE LA PENSIÓN
Más opciones

Opciones anteriores
REASIGNACIÓN SERVIDOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
PERMUTA SERVIDOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
TRANSFERENCIA SERVIDOR DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
BAJA POR SUCESIÓN EN POSICIÓN DEL EMPLEADOR
EXTINCIÓN O LIQUIDACIÓN DEL EMPLEADOR
OTROS MOTIVOS DE CADUCIDAD DE LA PENSIÓN
NO SE INICIO LA REL. LABORAL O PREST. DE SERVICIOS
LIMITE DE EDAD 70 AÑOS
OTRAS CAUSALES - LEY 30057
INHAB. PARA EJER. PROF. O FUNC. PUB. MAS DE 3 MESES LEY 30057
Más opciones

Periodo

Fecha de inicio: 10/10/2022

Fecha de fin:

Motivo de baja: AL - HABILITADO PARA PDT PLAME

Opciones anteriores


SIN VINCULO LABORAL - HABILITADO PARA PDT PLAME

Tras el término, el ciclo de nómina finaliza con el reconocimiento y abono de los beneficios sociales respectivos, de acuerdo con la legislación laboral aplicable al trabajador, los cuales deben ser abonados dentro de las 48 horas de producido el cese (artículo 51 del Decreto Supremo n.º 003-97-TR). Entre los beneficios, destaca la compensación por tiempo de servicios, gratificaciones y vacaciones. Cada uno de estos beneficios tiene su dispositivo legal que norma la base de cálculo (remuneración computable) y los periodos considerados como efectivamente laborados para su respectiva liquidación. Todos estos beneficios constituyen una suerte de remuneración diferida, ya que se calculan y pagan, como ya se ha dicho, en relación con los servicios prestados y a la remuneración recibida (Resolución n.º 293-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala) y se declaran mensualmente a través del PDT PLAME. En caso de que el empleador celebre convenios de reducción de remuneración para afectar la liquidación de beneficios sociales, este acto deviene en un abuso del derecho, toda vez que la práctica precedente de desmejora de la remuneración termina operando con un resultado agravante con respecto a la protección constitucional de la remuneración (Resolución n.º 345-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala).

En materia contable, el párrafo 10 de la NIC 19 Beneficios a los Trabajadores, aplicable también en el caso planteado, señala que los beneficios de los trabajadores se clasifican en 4 tipos: a) los beneficios a corto plazo que deben reconocerse a medida que el empleado presta sus servicios, b) beneficios postempleo que se pagan después de completar el periodo de empleo, c) Otros beneficios a largo plazo, y d) beneficios por terminación que son otorgados como consecuencia de resolver el contrato antes de la fecha normal de retiro o la aceptación del empleado para finalizar el vínculo.

Tras revisar los 3 beneficios laborales, se tiene que el cumplimiento del pago de los beneficios laborales por parte del empleador y su correspondiente hoja de liquidación se realizará dentro del plazo de 48 horas de producido el cese; no realizado este, el interés legal sobre los montos adeudados por el empleador se devengan a partir del siguiente de aquél en que se produjo el incumplimiento hasta el día de su pago efectivo, sin que sea necesario que el trabajador afectado exija, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento de la obligación al empleador o pruebe haber sufrido algún daño (Resolución n.º 345-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala)

En la determinación de la liquidación de los beneficios siguiente, se podrá descontar otros tipos de conceptos al trabajador, tales como: monto de la licencia con goce no compensada por el trabajador (Resolución n.º 052-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala) y por adelanto de remuneraciones (Resolución n.º 293-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala):

LIQUIDACIÓN DE BENEFICIOS SOCIALES – DECRETO LEGISLATIVO N.º 728		
Nombres y Apellidos	:	Ricardo Gonzales
DNI N.º	:	47206157
Cargo	:	Maquinista
Tipo de contrato	:	Necesidades de Mercado
Motivo del Cese	:	Término de contrato
Fecha de Ingreso	:	16/11/2021
Fecha de Cese	:	30/9/2022
Sistema de Pensión	:	ONP
Remuneración del mes		<u>CTS</u> <u>Vac. - Grat.</u>
Sueldo Básico	:	1500.00 1500.00
Aumento AFP 3.30 %	:	
Bonificación Voluntaria	:	0.00 0.00
Asignación Familiar	:	102.50 102.50
Horas Extras (1)	:	54.00 54.00
Otros (2)	:	0.00 0.00
Promedio Gratif. (3)	:	<u>200.00</u> 
Total Rem. Computable		1856.50 1656.50
<p>(1) Cumple con el factor de regularidad al haberlo percibido cuando menos en tres meses del semestre respectivo. Se suman los montos y se dividen entre 6, o entre los meses laborados (artículos 2 y 6 de la Ley n.º 27735)</p> <p>(2) Los ingresos como Alimentación supeditada, Asignación por aniversario, Bonificación por sepelio y Movilidad por asistencia no constituyen remuneración computable (artículo 19 del Decreto Supremo n.º 005-2002-TR)</p> <p>(2) El concepto Bono de Productividad no cumple, solo percibió en 2 meses dentro del semestre requerido.</p> <p>(3) Se considera la sexta parte de la última gratificación percibida (artículo 18 del Decreto Supremo n.º 001-97-TR)</p>		
<p>1. COMPENSACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIOS</p> <p>Periodo por Liquidar : 0 años, 5 meses, 0 días.</p> <p>Días de Licencia sin goce : 4</p> <p>u inasistencias. : días.</p> <p>Periodo de Liquidación : 0 años, 5 meses, 26 días (descuento a razón 1/30)</p> <p>Del 1/5/2022 al 30/9/2022</p>		

Meses :	1856.50 / 12 x 5	:	773.54
Días :	1856.50 / 12 / 30 x 26	:	<u>134.08</u>
Total CTS		:	907.62
2. VACACIONES TRUNCAS			
Periodo por Liquidar :	0 años, 10 meses, 15 días.		
Días de Licencia sin goce u inasistencias. :	4 días.		
Periodo de Liquidación :	0 años, 10 meses, 11 días (descuento a razón 1/30)		
Del 16/11/2022 al 30/9/2022			
Años :	1656.50 / 1 x 0	:	0.00
Meses :	1656.50 / 12 x 10	:	1380.42
Días :	1656.50 / 12 / 30 x 11	:	<u>50.62</u>
Total Vacaciones		:	1431.03
3. GRATIFICACIÓN TRUNCA			
Periodo por Liquidar :	0 años, 10 meses, 15 días.		
Días de Licencia sin goce u inasistencias. :	4 días.		
Periodo de Liquidación :	0 años, 10 meses, 11 días (descuento a razón 1/30)		
Del 1/7/2022 al 30/9/2022			
Meses :	1656.50 / 6 x 3	:	828.25
Días :	1656.50 / 6 / 30 x 11	:	101.23
Bonificación extraordinaria – 9 %			<u>83.65</u>
Total CTS		:	929.48
4. DESCUENTOS			
ONP 13 %			186.03
AFP Aporte obligatorio			0.00
AFP Prima de seguro			0.00
AFP Comisión			0.00
Adelanto de Remuneraciones			0.00
Prestamos administrativos			<u>500.00</u>
Total Descuentos		:	686.03
Total a pagar neto al trabajador			<u><u>2582.10</u></u>
5. APORTES DEL EMPLEADOR			
EsSalud 9 %			<u><u>128.79</u></u>

En materia de impuesto a la renta, el inciso v del artículo 37 señala que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente

a dicho ejercicio. Aquí se tiene a los tres beneficios ya mencionados, así como los otros beneficios otorgados, que se detallan a continuación:

La razonabilidad y proporcionalidad de las gratificaciones y bonos extraordinarios otorgados por el empleador de forma voluntaria a favor de sus trabajadores en virtud del vínculo laboral se miden con el incremento de ingresos, las rentas totales obtenidas por la empresa y la propia remuneración del trabajador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11319-9-2019). Con respecto a los principios del artículo 37 del impuesto a la renta, el Tribunal Fiscal ha establecido en la aludida Resolución que un estudio global de remuneraciones del sector no justifica que las bonificaciones extraordinarias para algunos trabajadores cumplan con el principio de causalidad y los criterios de generalidad y razonabilidad, ya que el contribuyente no explicó, con base en dicho informe, cuáles eran los cargos en lo que se encontraban comprendidos los trabajadores cuyas bonificaciones fueron observadas; asimismo, tampoco acreditó los motivos por los que determinados trabajadores en similares situaciones percibieron bonificaciones por montos diferentes ni presentó un documento explicativo de los montos provisionales a cada cargo; también se advirtió que exista proporción entre los montos pagados con relación a la antigüedad y el sueldo básico del trabajador, tampoco acreditó objetivamente otros factores que permitieran explicar razonablemente el cálculo individual de la bonificación.

Es necesario precisar que el inciso I del artículo 37 de la LIR se refiere a gratificaciones extraordinarias que son entregadas esporádicamente, en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador, mas no las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tienen el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinada (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10747-1-2018).

Asimismo, las gratificaciones extraordinarias entregadas como incentivo para la permanencia del trabajador (Stock Appreciation Right - SAR) como consecuencia de una política relacionada con la permanencia en relación de dependencia, son deducibles en la medida que se cumpla con el principio de causalidad y con el requisito del pago en el ejercicio de su deducción que dispone la Ley del impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09677-9-2019).

En resumen, las gratificaciones y pagos extraordinarios pactados en forma adicional a la remuneración al personal activo y a los trabajadores cesados, son deducibles para fines del IR en la forma en que se cumplan con los principios mencionados, descartándose que las gratificaciones y pagos adicionales otorgadas fuesen meros actos de liberalidad no deducibles según el inciso d) del artículo 44 de la LIR como sostenía la administración tributaria (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08360-1-2018).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
42	pp. 131-132
90	p. 206
79	p. 195
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Inciso j del artículo 25 y artículo 51 del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral Decreto Supremo 003-97-TR
- Artículos 2 y 4 del Decreto Supremo n.º 012-92-TR
- Resolución n.º 85-2018-SUNAFIL/ILM, Casación n.º 18019-2018-Del Santa, Resolución 293-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 345-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Casación Laboral n.º 10277-2016-Ica, Casación Laboral n.º 04265-2020-Ica, Casación Laboral n.º 11068-2014-Lima, Casación n.º 16797-2014-Lima, Casación n.º 17391-2016-Lima, Casación Laboral n.º 15053-2014-Lima, Casación Laboral n.º 4764-2016-Cusco, Resolución n.º 295-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 079-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Casación Laboral n.º 18970-2015-Lima, Resolución n.º 526-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 062-2021-Sunafil/IRE-CAJ, Casación Laboral n.º 19796-2016-La Libertad, Casación n.º 14712-2018-Sullana, Casación Laboral n.º 8510-2015-Callao, Resolución n.º 424-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 345-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala, Resolución n.º 052-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala y Resolución n.º 293-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala
- Artículo 28 del TUO de la Ley de Relaciones Colectivas de Trabajo, aprobado por Decreto Supremo n.º 010-2003-TR
- Artículos 2 y 3 del Decreto Supremo n.º 005-2002-TR, que regula las Gratificaciones Ordinarias
- Artículos 19, 21, 22 y 40 del Decreto Supremo n.º 001-97-TR (TUO del Decreto Legislativo n.º 650) que regula la Compensación por Tiempo de Servicios
- Artículos 10, 11, 14 y 15 del Decreto Legislativo n.º 713, que regula las Vacaciones Anuales
- Ley n.º 28051 y Decreto Supremo n.º 013-2003-TR
- Oficio n.º 135-2015-Sunat/600000 e Informe n.º 78-2017-MTPE/2/14.1
- Artículos 8 y 9 del Decreto Ley n.º 19990 y artículo 15 de la Ley n.º 26790
- Artículos 19 y 20 del TUO del Decreto Legislativo n.º 650.
- Artículo 176 del Código Tributario
- Artículo 30 del Decreto Supremo n.º 054-97-EF
- Incisos i y v del artículo 37 Ley del Impuesto a la Renta
- Anexo 5 del Reglamento de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, aprobada por el Decreto Supremo n.º 009-97-SA
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00488-4-2016, 10352-1-2017, 02692-3-2021, 11319-9-2019, 09677-9-2019 y 08360-1-2018

¿Si en la liquidación de beneficios sociales se abona una indemnización por despido arbitrario, esta estará infecta al 100 %?

La inafectación solo alcanza la parte que no exceda de la indemnización que le correspondería al trabajador en caso de despido arbitrario con el límite de doce remuneraciones, constituyen renta gravado el importe que supere dicho límite (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05981-4-2012).

En caso de importes cancelados a los trabajadores y extrabajadores por manda judicial que provienen del trabajo personal prestado en relación de dependencia, se encuentran gravados con el impuesto a la renta, salvo que correspondan a conceptos detallados en el artículo 18 de la LIR (Informe n.º 059-2011-SUNAT/2B0000).

La indemnización se calculará sobre la remuneración mensual percibida por el trabajador al momento de ser despedido (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 20288-1-2011 en conformidad del artículo 55 del Reglamento del Decreto Legislativo 728). En tal sentido, debe considerarse la remuneración ordinaria mensual percibida al momento del despido (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05978-5-2002), esto es, debe tomar en cuenta la última boleta de pago mensual del trabajador donde conste la última remuneración ordinaria percibida al momento del cese.

¿Los abonos efectuados por concepto de suma graciosa al cese se encuentran gravados con el impuesto a la renta?

Los pagos realizados por concepto de suma graciosa al cese, otorgada bajo el amparo del artículo 57 de la Ley CTS, califica como renta de quinta categoría gravado con el impuesto a la renta (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07187-3-2012).

Este acto tributariamente constituye un acto de liberalidad, como precisa la Casación Laboral n.º 19960-2018-Del Santa:

la Corte Suprema desprende que, "aun cuando la norma no ha establecido si la suma graciosa entregada pueda ser compensada con cualquier acreencia de naturaleza laboral o si solo se compensa con la acreencia por compensación por tiempo de servicios, ha sido la uniforme jurisprudencia (...) la que ha establecido que la suma otorgada al amparo del artículo 57 del Decreto Supremo n.º 001-97-TR, Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo n.º 650, modificado por el artículo 1º de la Ley n.º 27326, constituye un acto de liberalidad, y por lo tanto, puede compensarse con cualquier acreencia de naturaleza laboral, ello en tanto, la finalidad de dicho concepto radica en permitir que el empleador pueda oponer aquellas sumas abonadas al trabajador bajo este concepto.

A propósito del artículo 57 del Decreto Supremo n.º 001-97-TR, se prescribe lo siguiente:

Que, la suma de dinero o pensión que otorgue el empleador al trabajador al momento del cese laboral o con posterioridad, siempre que sean a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, se compensarán del monto que ordene pagar el Juez al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Pero cuando la suma entregada por el empleador al trabajador, constituya un incentivo para que este renuncie al trabajo, no será compensable de la liquidación de beneficios sociales, ni del monto que ordene pagar el Juez por el mismo concepto.

Finalmente, las cantidades entregadas a título de gracia contempladas en el artículo 57 de la Ley de CTS no cumple con las condiciones del inciso a) del segundo párrafo del artículo 18 de la LIR toda vez que no tienen naturaleza indemnizatoria ni provienen de acuerdos o negociaciones entre empleador y trabajador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08331-3-2004).

6.3.5. Capacitaciones al Personal

Operación n.º 58: Capacitación a gerente como condición de trabajo y renta quinta categoría

Operación n.º 58			
En setiembre la empresa El ZAR S.A. envió al gerente de la empresa a un curso de "Análisis de Estados Financieros" cuyo importe asciende a S/. 1200 (incluido IGV) según E001-106. La empresa asumió el 50 % del curso y el trabajador el 50 %			
Análisis			
a. Impuestos afectados			
	IGV	IR	
	X	X	
b. Contabilización			
	----- 1 -----		
		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	508.47	
	624 Capacitación		

40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	91.53	
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	IGV -		
	40111 Cuenta propia		
14	CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES	600.00	
	141 Personal		
	1419 Otras cuentas por cobrar al personal		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		1200.00
	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	421		
	4212 Emitidas		
30/10 Por la provisión del gasto de capacitación según factura			
----- 2 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	508.47	
	941 Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		508.47
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
30/10 Por el destino del gasto			
----- 3 -----		Debe	Haber
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	1200.00	
	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	421		
	4212 Emitidas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		1200.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
30/10 Por el pago de la factura de capacitación			

c. Explicación

En principio se tiene al ciclo de egresos de efectivo, en la cual la empresa desembolsa el 100 % pero asume la mitad, siendo la otra mitad del importe un derecho a cobrar que será recuperado mediante descuento vía planilla al trabajador.

En el marco contable, de acuerdo con el párrafo 57 de la NIC 38, los desembolsos en actividades de capacitación deben reconocerse como gasto y no como activo (asiento n.º 1).

En cuanto al IGV, se podrá tomar el crédito fiscal consignado en la factura de compra en la medida que cumpla con los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV. Dicha factura E001-106 deberá ser anotada en el Registro de Compras de Setiembre y contar con su constancia de detracción hasta el quinta día hábil del mes siguiente.

Con respecto a los requisitos sustanciales, se deberá acreditar que el gasto de capacitación incurrido guarda relación con el principio de causalidad expresado en el artículo 37 de la LIR, es decir, los gastos de capacitación son deducibles si están relacionados directamente con la labor que realiza el trabajador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 00997-5-2020), debiendo acreditar el grado de vinculación de los cursos con los servicios prestados por las personas que lo recibieron; de lo contrario, dichas capacitaciones constituyen mayores retribuciones a favor de las referidas personas (rentas de quinta categoría)(Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03979-1-2019). En el caso planteado, se espera que los conocimientos adquiridos repercutan en la obtención de beneficios que obtenga la empresa de los servicios brindados por el trabajador. Asimismo, el literal II) del artículo 37 de la LIR indica que serán deducibles aquellos destinados a prestar al personal, entre otros, servicios educativos en tanto cumplan los criterios de generalidad y razonabilidad del mismo. En tal sentido, se debe justificar la capacitación a solo ciertos trabajadores a fin de acreditar el cumplimiento del principio de "generalidad" (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07892-9-2021).

De lo contrario, si los gastos de capacitación que no constituyen "condición de trabajo", estos serán tratados como rentas de quinta categoría para el trabajador (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03716-4-2017), en otras palabras, el gasto que no califica como educativo no constituye un gasto de capacitación para el puesto, sino un gasto de formación profesional, el cual debe considerarse en el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta de quinta categoría (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 13613-4-2013).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
40	pp. 127-128
14	pp. 73-74
42	pp. 131-132
94	p. 206
79	p. 195
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas
- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 00997-5-2020, 07892-9-2021, 03979-1-2019, 03716-4-2017 y 13613-4-2013

6.3.6. Participación de utilidades de los trabajadores

Operación n.º 59: Participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa con dos actividades económicas distintas y sistemas de compensación de pérdidas tributarias

Operación n.º 59

El contribuyente TRANSPORTES NANDELA S.R.L comercializa productos fabricados por la misma. Estando en febrero 20XX la empresa desea determinar la participación de las utilidades de los trabajadores para el pago del beneficio en el mismo mes, sabiendo que la compensación de pérdidas tributarias se efectuará bajo el sistema a). Para ello se dispone de la siguiente información:

Datos financieros y tributarios

1. Actividad industrial	5 500 600.00
2. Actividad comercial	<u>6 124 560.00</u>
Ingresos netos anuales	11 625 160.00

Utilidad contable 20XX	849 600.00
Pérdida tributaria ejercicio anterior	195 800.00
Adiciones del periodo	380 500.00
Deducciones del periodo	53 645.00

Datos laborales:

Total de días laborados	5768
Remuneración total anual	1 300 255.00
n.º de trabajadores en promedio en el año	25

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES	78 452.40	
629	Beneficios sociales de los trabajadores		
6294	Participación en las utilidades		
62941	Participación corriente		
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		78 452.40

413	Participaciones de los trabajadores por pagar		
28/2 Por la participación de los trabajadores correspondiente al ejercicio 20XX			
----- 2 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	78 452.40	
941	Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		78 452.40
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
28/2 Por el destino del gasto			
----- 3 -----		Debe	Haber
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	78 452.40	
413	Participaciones de los trabajadores por pagar		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		78 452.40
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
28/2 Por la cancelación de las participaciones de los trabajadores correspondiente al ejercicio 20XX			

c. Explicación

El cálculo de la participación de las utilidades de los trabajadores se efectúa en función a la renta neta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del impuesto a la renta (artículos 2 y 4 del Decreto Legislativo n.º 892). La determinación implica que la empresa debe efectuar un ajuste en sus estados financieros y reconozca el pasivo correspondiente al cierre del ejercicio que genera la utilidad neta.

De acuerdo con el artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 892, tienen derecho a participar en las utilidades todos los trabajadores que hayan cumplido la jornada máxima de trabajo establecido en la empresa. Los trabajadores con jornada inferior a la máxima establecida participarán en las utilidades de forma proporcional a la jornada trabajada.

De acuerdo con el artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 677, se encuentran excluidas de la participación en las utilidades, de acuerdo con su modalidad, las Cooperativas, las empresas autogestionarias, las sociedades civiles y las empresas que no excedan de veinte trabajadores.

De las ideas fluye que TRANSPORTES NANDELA S.R.L. estará obligada a distribuir utilidades, cuando en un ejercicio la suma del número de trabajadores que hubiera laborado para ella en cada mes y el resultado total dividido entre 12 exceda de 20 trabajadores. Para el caso presente, la empresa cuenta con 25 trabajadores.

La empresa desarrolló dos actividades, una industrial y otra comercial, correspondiendo un porcentaje de distribución del 10 % y 8 % (artículo 2 del Decreto Legislativo n.º 892). Para efectos del cálculo, se considerará la actividad principal que generó mayores ingresos en el respectivo ejercicio.

Una vez determinado el porcentaje del 8 %, se procede a calcular la base de cálculo de la participación de los trabajadores:

Concepto	Importe
Utilidad contable según Balance de Comprobación (+)	849 600.00
Adiciones (-) Deducciones	380 500.00
Renta neta	53 645.00
Pérdida de ejercicios anteriores - sistema a)	1 176 455.00
Base de cálculo	195 800.00
Monto a distribuir (8 %)	980 655.00
	78 452.40

De acuerdo con el artículo 50 de la LIR, los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a los sistemas a) y b). En cuanto al primero, el contribuyente podrá compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

En cuanto al ciclo de egresos de efectivo, la participación que corresponde a los trabajadores será distribuida (abonada) dentro de los treinta (30) días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales, para la presentación de la Declaración Jurada Anual del impuesto a la renta (artículo 6 del Decreto Legislativo n.º 892). En caso de que se tenga trabajadores cesado antes de la fecha en la que se distribuya la participación en la renta, tendrán derecho a cobrar el monto que les corresponda en el plazo prescriptorio fijado por ley, a partir del momento en que debió efectuarse la distribución (artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 892). De manera paralela al pago de las utilidades a los trabajadores, el empleador deberá entregar un documento llamado "Liquidación de distribución de utilidades", de lo contrario, si no cuenta con la firma del trabajador o una constancia bancaria en proceso, no podrá probar el pago de las utilidades (Resolución n.º 417-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala).

En materia de impuesto a la renta, el artículo 10 del Decreto Legislativo n.º 892 precisa que la participación en las utilidades fijadas en este decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría. Por ejemplo, Para fijar la utilidad operativa trimestral que es la base imponible del impuesto a la minería es deducible la participación de los trabajadores que forme parte del costo de ventas (Informe n.º 000015-2022-Sunat/7T000).

Para determinar el impuesto a la renta anual del ejercicio, se debe deducir la Participación de los Trabajadores en las Utilidades ya que constituye un gasto deducible, al cancelarse en febrero, periodo antes del vencimiento de la DD. JJ. del ejercicio anterior (inc. v) artículo 37 LIR).

En cuanto al ciclo de nómina, las utilidades otorgadas a los trabajadores no forman parte de la base imponible de las aportaciones a EsSalud, debido a que estos beneficios están comprendidos en el inciso b) del artículo 19 del TULO del Decreto Legislativo n.º 650, por lo que no se consideran remuneración computable (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08801-3-2017).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
41	pp. 129-130
94	p. 206
79	p. 195
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 5, 6, 9 y 10 del Decreto Legislativo n.º 892 y artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 677
- Artículos 37 y 50 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resolución n.º 417-2021-Sunafil/TFL-Primera Sala
- Informe n.º 000015-2022-Sunat/7T000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08801-3-2017

6.3.7. Retribuciones al Directorio

Operación n.º 60: Pagos fijos al Directorio y renta de cuarta categoría

Operación n.º 60

Mediante Junta General de Accionistas celebrada el 11 de diciembre, el contribuyente COMERCIALIZADORA NANDELA S.A. ha decidido retribuir a los 3 directores por dicho ejercicio mediante montos fijos por cada sesión ascendente a S/ 7000. El pago neto de los servicios se realiza a fines de enero del año siguiente.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----				Debe	Haber
62	GASTOS DE PERSONAL Y DIRECTORES			21 000.00	

	628	Retribuciones al directorio		
44		CUENTAS POR PAGAR A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS, PARTÍCIPES) Y DIRECTORES		21 000.00
	442	Directores		
	4421	Dietas		
28/12/x1 Por el reconocimiento de la retribución del directorio				
----- 2 -----			Debe	Haber
94		GASTOS ADMINISTRATIVOS	21 000.00	
	941	Gastos de Administración		
79		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		21 000.00
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
28/12/x1 Por el destino del gasto				
----- 3 -----			Debe	Haber
44		CUENTAS POR PAGAR A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS, PARTÍCIPES) Y DIRECTORES	21 000.00	
	442	Directores		
	4421	Dietas		
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		1 680.00
	401	Gobierno nacional		
	4017	Impuesto a la renta		
	40172	Renta de cuarta categoría		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		19 320.00
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041	Cuentas corrientes operativas		
30/1/x2 Por el pago de la retribución al directorio				

c. Explicación

Se procede a reconocer los servicios prestados por los directores (asiento n.º 1), de acuerdo con el valor de retribución de cada sesión. De acuerdo con el literal b del artículo 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos servicios constituyen rentas de cuarta categoría al obtenerse por el desempeño de funciones de director de empresas. Las "remuneraciones de los directores" que señala la Ley del impuesto a la renta son los ingresos de los directores provenientes del ejercicio de sus funciones y que, por la naturaleza de sus funciones, no existe vínculo laboral con la empresa, con lo cual, las retribuciones generadas no se

tratarían en rigor de "remuneraciones" (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02709-1-2019).

El gasto por la retribución al directorio se devenga en el año en que prestan sus servicios, incluso si el monto a pagar se determina en la junta de los primeros meses del siguiente año (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11169-3-2019).

En el asiento n.º 3 se activa el ciclo de egresos de efectivo, reconociéndose la salida de dinero neto a los directores en el Libro Caja y Bancos. Al mes siguiente, según vencimiento de cronograma de pagos, se reconocerá el pago de la deuda tributaria de renta de cuarta categoría equivalente al 8 % del importe proveniente de los servicios brindados por los directores.

Conforme lo indica el artículo 74 de la LIR, las empresas que pagan este tipo de rentas deberán retener con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta el 8 % de las rentas brutas que abonen o acrediten. Para tal efecto, se utiliza la cuenta 40172 para controlar el mencionado impuesto. Por su parte, para el director de empresas, la renta obtenida se debe imputar al ejercicio en que se perciban, es decir, se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando no las haya cobrado en efectivo o especie (artículo 57 de la LIR).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
62	pp. 165-166
44	pp. 135-136
94	p. 206
79	p. 195
44	pp. 135-136
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 57 y 74 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 02709-1-2019 y 11169-3-2019

6.4. Ciclo de Provisiones

6.4.1. Pérdidas Extraordinarias

Operación n.º 61: Pérdida por hurto de maquinaria y dinero en efectivo

Operación n.º 61

En marzo de 2022, una empresa sufrió el robo de una de sus máquinas dentro de sus instalaciones con un valor en libros de S/ 76 000 (depreciación acumulada de S/ 24 000) y S/ 50 000 en efectivo. Al activarse el seguro multirisgo y haberse realizado las

revisiones respectivas, la empresa aseguradora cubrió solo el 80 % de la pérdida. Se realizó la denuncia policial, sin embargo, a la fecha aún no se concluye el procedimiento judicial.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
65	OTROS GASTOS DE GESTION	50 000.00	
	659 Otros gastos de gestión		
	6599 Pérdida por robo		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		50 000.00
	101 Caja		
xx/3 Por el robo de efectivo			
----- 2 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	50 000.00	
	941 Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		50 000.00
	791 Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
xx/3 Por el destino del gasto			
----- 3 -----		Debe	Haber
65	OTROS GASTOS DE GESTION	76 000.00	
	659 Otros gastos de gestión		
	6599 Pérdida por robo		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		100 000.00
	333 Maquinaria y equipo de explotación		
	3331 Maquinaria y equipo de explotación		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS	24 000.00	
	395 Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo		
	3952 Depreciación acumulada - Costo		
	39524 Maquinarias y equipos de explotación		
xx/3 Por el robo de una maquinaria			
----- 4 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	76 000.00	

79	941	Gastos de Administración		
		CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		76 000.00
	791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
xx/3 Por el destino del gasto				
----- 5 -----			Debe	Haber
16		CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS	100 800.00	
	162	Reclamaciones a terceros		
75		OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		100 800.00
	759	Otros ingresos de gestión		
	7592	Reclamos al seguro		
xx/3 Por el reconocimiento del cobro de la indemnización (76 000*80 %+50 000*80 %)				

c. Explicación

Producto del robo, el contribuyente reconocerá el gasto por pérdidas extraordinarias en el periodo de la ocurrencia del acto delictivo. Para ello, se utiliza la cuenta 65 para reconocer el robo tanto de la maquinaria como el efectivo sustraído por su valor en libros y valor sustraído respectivamente. Producto de haber asegurado los activos (seguro multiriesgo), y tras la revisión por parte de la compañía aseguradora, se procedió a indemnizar el 80 % del valor de los activos siniestrados.

De acuerdo con el artículo 37 de la LIR, las pérdidas extraordinarias que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada (como las maquinas o dinero en efectivo) o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, son deducibles en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros. En tal sentido, el 20 % de los bienes siniestrados constituirán un gasto deducible, mientras que el 80 % que representa las pérdidas sufridas en los bienes cubiertos por una indemnización o seguro no son deducibles (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06543-9-2020), debido a que se reconocerá una cuenta de ingreso (asiento n.º 3) que neutraliza el gasto anotado (Asiento n.º 1 y 2).

Con respecto a los bienes productores de renta gravada, estos tienen que ser de propiedad del contribuyente, caso contrario, no se le puede requerir la probanza judicial del robo de la mercadería (del cliente) o la acreditación mediante resolución del Ministerio Público que es inútil ejercitar la acción judicial (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 0751-4-2019).

De haberse detectado los robos de existencias en la toma de inventarios constituyen pérdidas extraordinarias y no mermas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05993-1-2018).

En caso de delitos, como ocurre en el presente caso, de haberse probado la realización del delito con la denuncia y el proceso judicial respectivo (sustentado mediante resolución del Ministerio Público), o de haberse acreditado la imposibilidad de ejercitar la acción judicial

correspondiente (por ejemplo, la pérdida por robo de energía eléctrica, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10971-2-2019), no siendo suficiente las citaciones policiales y fiscales (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04113-3-2018), se procederá la deducción del gasto. Dicho esto, la denuncia policial por sí sola no acredita el robo (Casación n.º 7658-2017-Lima) ni mucho menos con presentar una lista con la descripción de los bienes (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08722-4-2017), por lo que en el caso planteado no se ha concluido la acción judicial, por ende, la pérdida que no sea cubierta por el seguro (20 %) no será deducible en el ejercicio y se tendrá que adicionar (ajuste) en la Declaración Jurada Anual. Por ende, en el ejercicio en que se culmine el proceso judicial se podrá deducir el gasto por robo, estando frente ante una diferencia temporal de acuerdo con la NIC 12.

Con respecto a la inutilidad de ejercer la acción judicial para deducir la pérdida por robo, en el caso de robos, la resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito acredita la inutilidad de ejercer la citada acción en forma indefinida mientras no se produzca dicha identificación (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07250-9-2018). Por ejemplo, la pérdida por hurto de energía es deducible porque es inútil ejercer la acción judicial respectiva, debido a la gran dificultad para detectar las conexiones clandestinas y otros actos de hurto, así como a los presuntos autores de los actos ilícitos y la cantidad de energía sustraída en cada caso en particular (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01144-9-2020).

Tener en cuenta que de acuerdo con el inciso b) del artículo 3 de la LIR, las indemnizaciones destinadas a reponer total o parcialmente un bien son gravadas únicamente en la parte que exceden el costo computable de dicho bien. En el presente caso, la indemnización de S/ 100 800 no cubre la totalidad del bien objeto de robo, por ende, no se encontrará gravado.

No obstante, es necesario precisar que las indemnizaciones destinadas a cubrir un daño emergente no se encontrarán gravada con el impuesto a la renta (literal a del artículo 3 de la LIR y literal e del artículo 1 del Reglamento). Por su parte, el gasto por la indemnización pagada a los proveedores se acredita con la existencia de una obligación contractual (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04226-9-2019).

En materia del IGV, de acuerdo con el artículo 1 y 3 de la LIGV, este impuesto grava las siguientes operaciones: la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles y la importación de bienes. Para tal efecto se entiende por venta todo acto por el que se transfiere bienes a título oneroso, así como el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma. Por ende, en este caso al no ser el origen de la indemnización una operación, la misma no se encuentra afecta al IGV.

Según el numeral 21.6 del artículo 21 de la Ley del IR en el caso de indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente un bien del activo de la empresa, a que se refiere el inciso b del artículo 3, el costo computable es el que corresponde al bien repuesto,

agregándole únicamente el importe adicional invertido por la empresa si es que el costo de reposición excede el monto de la indemnización recibida (situación que no sucede en el caso planteado). En ese sentido, las adquisiciones que realice una empresa para reponer un bien siniestrado de su activo, utilizando la indemnización recibida por tal hecho, no son consideradas como costo de conformidad con la legislación del IR. Consecuentemente, se puede concluir que el IGV pagado por la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, realizadas con el importe entregado por una compañía de seguros en calidad de indemnización para la reposición del activo fijo siniestrado, no constituye crédito fiscal; toda vez que, de acuerdo con la legislación del impuesto a la renta y el artículo 18 de la LIGV, tales adquisiciones, en la parte que fueron realizadas con el importe de la indemnización, no forman parte del costo del activo fijo adquirido (Informe n.º 000085-2021-SUNAT/7T0000).

Con respecto a la maquinaria objeto de hurto, de acuerdo con el artículo 22 de la LIGV, se excluyen de la obligación del reintegrar el crédito fiscal utilizado en el ciclo de adquisiciones: a) la desaparición, destrucción o pérdida de bienes que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor; y b) la desaparición, destrucción o pérdida de bienes por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros. Para tal efecto, se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producidos los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese periodo. En otras palabras, el plazo debe ser tramitado dentro de los 10 días hábiles de producidos los hechos o se tome conocimiento de la comisión del delito, se está indicando que el plazo incluye y tiene como punto de partida la fecha en que se produjeron los hechos o se tomó conocimiento del delito (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03327-9-2021). La baja de los bienes (asiento n.º 2 - baja de maquinaria) deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito (numeral 4 del artículo 2 del Reglamento de la LIGV).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
65	Pp. 171-172
10	Pp. 64-65
33	Pp. 112-114
39	Pp. 124-125
16	Pp. 75-77
75	Pp. 189-190

e. Referencias tributarias

- Artículos 1, 3, 18 y 22 de la Ley del impuesto General a las Ventas y el artículo 2 del Reglamento
- Artículos 3 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 1 del Reglamento
- Informe n.º 000085-2021-SUNAT/7T0000
- Casación n.º 7658-2017-Lima
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 03327-9-2021, 06543-9-2020, 01144-9-2020, 04226-9-2019, 10971-2-2019, 0751-4-2019, 05993-1-2018, 04113-3-2018, 07250-9-2018 y 08722-4-2017

6.4.2. Pasivos Contingentes

Operación n.º 62: Demanda laboral de extrabajadores

Operación n.º 62

La empresa EL ZAR SAC mantiene un juicio con un extrabajador por pago de beneficios laborales de años anteriores. Al cierre del 2020 el estudio de abogados que está llevando el caso del contribuyente, les comunica que es probable que resulte desfavorable en parte, lo que implicará que la empresa tenga que desembolsar un monto mínimo de S/ 40 000 en el 20XX. Efectivamente, el 17 de mayo de 20XX+1 se produce el pago del mencionado importe. El contribuyente quiere saber el tratamiento contable y tributario de dicha contingencia laboral.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	40 000.00	
689	Provisiones		
6891	Pérdida por robo		
68911	Pérdida por robo		
48	PROVISIONES		40 000.00
481	Provisión para litigios		
31/12 /20XX Por el pasivo contingente por el litigio laboral			
----- 2 -----		Debe	Haber
48	PROVISIONES	40 000.00	
481	Provisión para litigios		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		40 000.00
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
17/5/20XX+1 Por el pago de la obligación laboral con el trabajador demandante			

c. Explicación

De acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, los hechos inciertos posibles pueden clasificarse en dos grupos: provisiones (que se puede hacer un estimado confiable, se trata de obligaciones actuales y sobre todo, que es probable que para su liquidación se requiera un flujo de salida) y pasivos contingentes (situaciones no probables que no ameritan reconocerse o contabilizarse como pasivos, debido a que son o bien posibles obligaciones, con respecto a la cual aún no se ha confirmado si la empresa tiene una obligación actual, o bien obligaciones actuales que no reúnen los criterios de reconocimiento de esta norma contable.

Conforme lo establecen los párrafos 27 y 28 de la NIC 37, los pasivos contingentes deben revelarse en las notas a los estados financieros, salvo que sea remota la posibilidad de una salida de recursos. Del caso planteado se tiene una alta probabilidad del hecho futuro (salida de recursos), que sea calificado el mismo como una provisión y por lo tanto se reconozca un pasivo en el ejercicio

El reconocimiento de una provisión se realizará en la medida que se cumplan tres condiciones: obligación actual (legal o implícita) como consecuencia de un suceso pasado (deuda laboral), probable flujo de recursos para su liquidación (según opinión técnica del estudio de abogados), y estimación confiable del monto de la obligación (importe de S/ 40 000). Por tanto, el contribuyente reconocerá la provisión en el ejercicio 2020 enviándolo al gasto (Asiento n.º 1).

Para efectos tributarios, dicha provisión por pasivo contingente no será deducible en la determinación del impuesto a la renta anual, de acuerdo con el inciso f del artículo 44 de la LIR. Posteriormente, en el ejercicio 2021 se materializa el hecho incierto, produciéndose la salida de dinero (ciclo de egreso de efectivo) para atender la deuda laboral que resultó favorable para el extrabajador (asiento n.º 2), por lo que dicho gasto atendido será deducible en la medida que sea exigible y cumpla con el criterio de causalidad, es decir, se vincule con la generación de rentas gravadas y resulte necesario. Por ejemplo, los gastos asumidos para defender los juicios penales del director de la empresa son deducibles si cumplen con el principio de causalidad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07788-3-2020). Así, dado que los procesos judiciales por reclamos laborales no contaban con sentencia firme, no procedía la deducción como gasto de la provisión por este concepto, conforme con lo establecido por el inciso f del artículo 44 de la Ley del impuesto a la renta, ya que se trata de una provisión estimada (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03041-2-2018).

Con respecto al gasto incurrido en la contratación del estudio de abogados en el proceso legal para defender al contribuyente en el no pago de los beneficios laborales judicializados, los gastos vinculados a la demanda resultaban deducibles, en la medida que estuvieron orientados a la obtención potencial de renta gravada, porque, al momento de presentar la demanda (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05151-11-2018). Por lo tanto, los gastos de abogados para la defensa de demandas serían deducibles si se acredita la

participación del contribuyente en dichos procesos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11021-4-2019).

En resumen, cualquier provisión cuantificable o estimable según la NIC n.º 37, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el artículo 37 de la LIR, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo en que se efectúe dicha provisión (Informe n.º 054-2015-SUNAT/5D0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	Pp. 176-177
48	Pp. 143-144
10	Pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informe n.º 054-2015-SUNAT/5D0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 07788-3-2020, 11021-4-2019 y 05151-11-2018

6.4.3. Cobranza Dudosa

Operación n.º 63: Cobranza dudosa de facturas por cobrar y su recuperación posterior vía proceso judicial

Operación n.º 63

El contribuyente PROCESADORA DANOX realiza al 31/12/2020 un análisis de sus cuentas por cobrar, teniendo como resultado, que uno de sus clientes (no vinculado) tienen facturas cuyo plazo de vencimiento para el cumplimiento de la obligación ha vencido y se mantienen impagas. Se verificó que se efectuaron las notificaciones correspondientes al cliente moroso. Y habiendo transcurrido más de un año (plazo de espera acorde con la política de crédito del contribuyente) y tras haberse efectuado la calificación por riesgo de crédito en la recuperación de la cartera por cobrar, se optó por efectuar la estimación de cobranza dudosa por el integro de la cuenta por cobrar (Ferrer, 2016, pp. 449-457) y al no tener respuesta del deudor, se decidió iniciar las acciones judiciales para recuperar las carteras que ascienden a S/ 203 500.

Luego de finalizado el proceso judicial, es tuvo como resultado al 30 de abril de 2022 la recuperación de S/ 120 000. El contribuyente quiere saber el tratamiento contable y el efecto tributario.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	203 500.00	
687	Valuación de activos		
6871	Estimación de cuentas de cobranza dudosa		
68711	Cuentas por cobrar comerciales – Terceros		
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA		203 500.00
191	Cuentas por cobrar comerciales – Terceros		
1911	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
31/12 /20 Por el reconocimiento de la incobrabilidad de las cuentas por cobrar al cliente			
----- 2 -----		Debe	Haber
94	GASTOS ADMINISTRATIVOS	203 500.00	
941	Gastos de Administración		
79	CARGAS IMPUTABLES A CUENTAS DE COSTOS Y GASTOS		203 500.00
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
31/12 /20XX Por el destino del gasto			
----- 3 -----		Debe	Haber
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA	203 500.00	
191	Cuentas por cobrar comerciales – Terceros		
1911	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		203 500.00
121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
1212	Emitidas en cartera		
1/1/20XX Por el castigo de las cuentas por cobrar al cliente deudor			
----- 4 -----		Debe	Haber
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA	203 500.00	
191	Cuentas por cobrar comerciales – Terceros		
1911	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		

12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		83 500.00
	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
75	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN		120 000.00
	755 Recuperación de cuentas de valuación		
	7551 Recuperación – Cuentas de cobranza dudosa		
30/04/20XX+1 Por la recuperación de la parte de la acreencia y la baja de la cartera irrecuperable			
----- 5 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	120 000.00	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA		120 000.00
	191 Cuentas por cobrar comerciales – Terceros		
	1911 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
30/4/20XX +1 Por el ingreso de dinero de la cartera recuperada			

c. Explicación

Producto del ciclo de ingresos, está pendiente el cobro de facturas del cliente (saldo de la cuenta 12 en el Debe), con respecto al cual el contribuyente realiza todas las gestiones necesarias para el cobro, no teniendo éxito, situación que trago consigo que la gerencia tome la decisión de judicializar la cobranza. Sin embargo, si se producen incertidumbres respecto a la cobranza, el monto de la incobrabilidad o el monto con respecto al cual la recuperación es incierta, se reconoce como gasto que afectará los resultados de la empresa. Este gasto ajusta el monto del ingreso originalmente reconocido, contra la cuenta 19 en la columna del haber para saldar la estimación por cobranza dudosa (asiento n.º 1 y 2). Para castigar deudas de cobranza dudosa (asiento n.º 3) es necesario realizar la provisión respectiva del asiento n.º 1. De esta manera, se utiliza la cuenta 19 como una cuenta que muestra la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04823-8-2017), y será castigada en el siguiente ejercicio (asiento n.º 3), es decir, la provisión y castigo de deudas de cobranza dudosa no pueden realizarse en un mismo periodo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1008-3-2016).

De acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, en el caso de partidas por cobrar originadas por la propia empresa se deberá reconocer cualquier deterioro en su valor producto de cualquier disminución de su importe recuperable,

debiendo reconocerse el castigo de la incobrabilidad y el gasto por la provisión (asiento n.º 1 al 3), en la medida que existe evidencia objetiva tal como la señalada en su párrafo 60.

En materia tributaria, esta estimación de valor recuperable (concepto contable bajo NIC 39) se denomina estimación de cobranza dudosa, la cual no tiene ningún efecto con respecto al Impuesto General a las Ventas, sin embargo, sí lo tiene con respecto al impuesto a la renta. Se trata de un concepto deducible según el artículo 37 de la LIR, debiendo cumplir ciertas condiciones sustanciales y formales para su deducibilidad, de acuerdo con el literal f del artículo 21 del Reglamento de la LIR, por ejemplo, evaluar que la deuda se encuentre vencida, verificar si el deudor presenta dificultades financieras (pudiendo ser con estados financieros del deudor, según lo establece la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 18121-9-2013), acreditar la morosidad del deudor (con cartas de gestiones de cobro debidamente notificadas, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 17929-3-2013, no bastando la información histórica en medios informáticos sino llevar a cabo el análisis periódico de los créditos otorgados, de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03005-4-2019) o inicio de acciones judiciales (no siendo suficiente las llamadas telefónicas automáticas, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 17044-8-2010), que haya transcurrido más de 12 meses de la fecha de vencimiento de la deuda; y si esta figura al cierre de cada ejercicio en el Libro de Inventarios y Balances.

Con respecto a la condición formal de anotar en el Libro de Inventarios y Balances para deducir el gasto por cobranza dudosa, se tiene que la discriminación de la provisión por cuentas de cobranza dudosa puede darse en hojas sueltas anexas al Libro de Inventarios y Balances siempre que estén legalizadas, según lo ha establecido la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05320-9-2020). De esta manera la provisión será deducible para determinar la renta neta. Con respecto a su legalización, la falta de este aspecto formal antes del uso del Libro de Inventarios y Balances no puede afectar la deducción de la provisión por cobranza dudosa (Casación n.º 7373-2017-Lima).

Luego del proceso judicial, la empresa recupera una parte de la deuda incobrable, para ello se deberá reconocer el extorno de la provisión inicial por cobranza dudosa, es decir, reconocer en el debe la cuenta 19 y en el haber la cuenta de ingreso 75, así como la cuenta 12 para saldar la cartera no recuperable. En el ciclo de ingreso, se tendrá entonces el ingreso de dinero y el saldo de la cuenta 19.

En caso de que el cliente sea un sujeto vinculado al contribuyente, de acuerdo con el literal i) del artículo 37 de la LIR, no se reconoce el carácter de deuda incobrable a las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas. Asimismo, existen otras condiciones para no reconocer la incobrabilidad de deudas, como que la deuda esta afianzada por Entidades Financieras o garantizadas mediante derechos reales de garantía (La deducción de la provisión por incobrable de deudas garantizadas se realiza si se acredita que las garantías no cubren el monto de las deudas - Resolución del Tribunal Fiscal n.º 01195-8-2019, no calificando como garantías las medidas cautelares otorgadas al acreedor, según la Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11932-1-2019), y tampoco que la deuda haya sido objeto de alguna prórroga o renovación. Por ejemplo, no se puede provisionar

como incobrables deudas de clientes a los que se les otorga nuevos créditos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06543-9-2020), así como no se puede provisionar como incobrables las deudas de los clientes a los que se les continúa brindados servicios (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06468-3-2020), o en su defecto, se continúe con la reprogramación, refinanciación, reestructuración y el otorgamiento de nuevos créditos que demuestran que no existe riesgo de incobrabilidad de la deuda (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 05176-9-2022). Por último, no existe un plazo para contabilizar la provisión por cuentas de cobranza dudosa (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 000260-8-2019) quedando a criterio del contribuyente de acuerdo con sus políticas internas.

De tener un deudor que se encuentre en un procedimiento concursal preventivo no acredita el riesgo de incobrabilidad de la deuda para fines del impuesto a la renta, ya que con este procedimiento el deudor busca ofrecer a través del acuerdo global de refinanciación, un compromiso de pago a efectos de poder reprogramar sus obligaciones, el cual, de ser aceptado por los acreedores, se deberá cumplir (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10796-2-2013).

Se concluye entonces que el contribuyente debe tener un control específico de cada deudor cuya deuda se ha provisionado por incobrable (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07824-1-2015), provisión que necesita acreditarse fehacientemente para su deducción fiscal (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06314-3-2014), como el acreditar la existencia del crédito o el origen de las cuentas por cobrar provisionadas (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03376-10-2021), así como acreditarse que la deuda está vinculada con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente y que la deuda tenga real y legalmente el carácter de tal (Casación n.º 2722-2017-Lima), es de decir acreditar tres conceptos: demostrarse el origen y la causalidad de las cuentas por cobrar, así como la existencia del riesgo de incobrabilidad (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 02486-5-2019) A falta de los comprobantes de pago el origen de la cuenta por cobrar puede acreditarse con títulos valores, cartas o acuerdos sobre el crédito otorgado (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06029-3-2014). Por su parte, la provisión de cobranza dudosa es equitativa si se verifica que el importe provisionado es igual al estimado como cobranza dudosa de la deuda, según se aprecia en los asientos n.º 1 y 3 (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 07791-8-2014), es decir, no es equitativa cuanto su monto es mayor al saldo de las cuentas por cobrar (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06029-3-2014).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
68	pp. 176-177
19	pp. 82-83
94	pp. 206
79	pp. 195
12	pp. 69-70
75	pp. 189-190
10	pp. 64-65

e. Referencias tributarias

- Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 del Reglamento
- Casaciones n.º 2722-2017-Lima y 7373-2017-Lima

- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 05176-9-2022, 03376-10-2021, 06543-9-2020, 05320-9-2020, 06468-3-2020, 01195-8-2019, 11932-1-2019, 03005-4-2019, 02486-5-2019, 1008-3-2016, 07824-1-2015, 06314-3-2014, 06029-3-2014, 06029-3-2014, 18121-9-2013, 17929-3-2013, 10796-2-2013, y 17044-8-2010

6.5. Reorganización de empresas

De acuerdo con la Ley n.º 26887 (Ley General de Sociedades, en adelante LGS), existen distintas operaciones que comprometen la estructura y organización de las sociedades. Estas operaciones comprenden figuras como reestructuración, cambio de modelo empresarial, o cambio estructural. Estos hechos son denominados bajo la legislación societaria como Reorganización de Sociedades.

Según la LGS, la reorganización de sociedades comprende la transformación, fusión, escisión y otras formas, tales como: segregaciones patrimoniales (que no tienen categoría de escisión), operaciones combinadas de operación múltiple, operaciones simultaneas, reorganización de sociedades constituidas en el extranjero, y las reorganizaciones de sucursales de sociedades constituidas en el extranjero

Transformación

De acuerdo con los artículos 333-343 de la LGS, la transformación consiste en el cambio experimentado por una entidad pasando de un tipo de sociedad a otro distinto, con cambios probables en la responsabilidad de los socios, conservando la misma personalidad jurídica.

Se contempla tres clases de transformación:

Una sociedad regulada por la LGS que adopta otra forma regulada por la LGS.

Una sociedad regulada por la LGS que adopta la forma de entidad contemplada en leyes peruanas.

Un contribuyente constituido en el Perú que, sin ser sociedad, adopta una de las formas completadas en la LGS.

La transformación entra en vigencia el día siguiente de la fecha de escritura pública respectiva, donde la eficacia del acto está condicionado a la inscripción de la transformación en Registro Públicos.

Operación n.º 64: Transformación con cambio de responsabilidad de socios

Operación n.º 64

Los tres socios de la sociedad en comandita Alarcón S en C, mediante acuerdo de la junta general, deciden la transformación de la sociedad en una sociedad anónima a partir de 1 de mayo de 2022, reportando el siguiente Estado de Situación Financiera:

Sociedad en Comandita Alarcón S en C

Estado de Situación Financiera al 30 de abril de 2022

(expresado en soles)

ACTIVO		PASIVO	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equivalente efectivo	10 500.00	Cuentas por pagar comerciales	24 900.00
Cuentas por cobrar comerciales	20 200.00	Otras cuentas por pagar	13 600.00
Otras cuentas por cobrar	5,700.00	Total pasivo corriente	38 500.00
Inventarios	20 000.00		
Total activo corriente	56 400.00	Pasivo no corriente	
		Otras cuentas por pagar	9720.00
Activo no corriente		Total pasivo no corriente	9720.00
Propiedad, planta y equipo neto	186 870.00	Total Pasivo	48 220.00
Total activo no corriente	186 870.00		
		Patrimonio	
		Capital	166 750.00
		Reserva legal	4100.00
		Resultados acumulados	24 200.00
		Total Patrimonio	195 050.00
TOTAL ACTIVO	243 270.00	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	243 270.00

Determinar el efecto de la transformación adoptado por los socios.

Análisis

a. Contabilización

----- X -----	Debe	Haber
No amerita contabilización		

b. Explicación

De acuerdo con el artículo 279 de la Ley General de Sociedades (en adelante LGS), en una sociedad en comandita, el socio comanditario que consienta que su nombre figure en la razón social responde frente a terceros por las obligaciones sociales como si fuera colectivo; mientras que en la sociedad anónima los socios responden solo con su aporte.

Es necesario precisar que los socios que en virtud de la nueva forma societaria adoptada asumen responsabilidad ilimitada por las deudas sociales, responden en la misma forma por las deudas contraídas antes de la transformación. La transformación a una sociedad en que la responsabilidad de los socios es limitada, no afecta la responsabilidad ilimitada que corresponde a estos por las deudas sociales contraídas antes de la transformación, salvo en el caso de aquellas deudas cuyo acreedor la acepte expresamente (artículo 334 de la LGS).

En el aspecto tributario, la transformación carece de efectos porque no se produce afectación a los resultados del ejercicio.

c. Referencias tributarias

- Artículos 279 y 334 de la Ley General de Sociedades

Otras formas de reorganización empresarial

b.1) Reorganización simple

El artículo 391 de la LGS define a esta forma como “el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes”.

Operación n.º 65: Transformación con cambio de responsabilidad de socios

Operación n.º 65

Mediante junta general de accionistas, la empresa PROCESADORA DANOX SAC, que realiza dos actividades distintas, acuerda la segregación de un bloque patrimonial destinado a la actividad 2. Para tal efecto, se muestran los activos y pasivos en la fecha del acuerdo societario (5 de junio), así como los valores en libros y a valor razonable del bloque patrimonial destinado a la actividad 2, que será aportada a una empresa existente.

Concepto	Total	Actividad 2	Valor Mercado Act. 2
Efectivo y equivalente efectivo	5000.00		
Cuentas por cobrar comerciales	18 500.00	6500.00	6500.00
Inventarios (1)	20 000.00	14 000.00	18 000.00
Inversiones	25 000.00		
Propiedad, planta y equipo neto (2)	225 000.00	113 000.00	136 000.00
Intangibles (3)	14 500.00	14 500.00	18 000.00
Cuentas por pagar comerciales	-13 000.00	-4500.00	-4500.00
Otras cuentas por pagar (4)	-8 000.00	-3600.00	-3600.00
Obligaciones financieras	-24 000.00	-10 400.00	-10 400.00
	263 000.00	129 500.00	160 000.00

(1) Comprende: productos terminados S/ 12 000 y productos en proceso S/ 2000

(2) Comprende los valores en libros: terrenos por S/ 45 000, edificios por S/ 54 000 neto de depreciación acumulada de S/ 18 000, y maquinaria por S/ 14 000 neto de una depreciación acumulada de S/ 9333

(3) Comprende: patentes por S/ 14 500 neto de una amortización de S/ 14 500

(4) Comprende: IGV por S/ 3600

Determinar el tratamiento contable y tributario de la presente operación.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
30	INVERSIONES MOBILIARIAS	160 000.00	
	Instrumentos financieros		
302	representativos de		
	derecho patrimonial		
3022	Acciones representativas		
	de capital social –		
	Comunes		
30221	Costo		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN	41 833.00	
	ACUMULADOS		
	Depreciación acumulada		
395	de propiedad, planta y		
	equipo		
3952	Depreciación acumulada		
	- Costo		
39521	Edificaciones 18 000.00		
396	Amortización 9,333.00		
	acumulada		
3961	Intangibles – 14,500.00		
	Costo		
39612	Patentes y propiedad		
	industrial		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES	3600.00	
	Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO		
	DE		
	PENSIONES Y DE SALUD POR		
	PAGAR		
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las		
	ventas		
40111	IGV – Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR	4500.00	
	COMERCIALES TERCEROS		
421	Facturas, boletas y otros		
	comprobantes por pagar		
4212	Emitidas		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS	10 400.00	

	451	Préstamos de instituciones financieras y otras entidades	
	4511	Instituciones financieras	
12		CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS	6500.00
	121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
	1212	Emitidas en cartera	
21		PRODUCTOS TERMINADOS	12 000.00
	211	Productos terminados	
	2111	Productos terminados	
	21111	Costo	
23		PRODUCTOS EN PROCESO	2000.00
	231	Productos en proceso	
	2311	Productos en proceso	
	23111	Costo	
33		PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	140 333.00
	331	Terrenos 45 000.00	
	3311	Terrenos	
	33111	Costo	
	332	Edificaciones 72 000.00	
	3321	Edificaciones	
	33211	Costo	
	333	Maquinaria y equipo de explotación 23,333.00	
	3331	Maquinaria y equipo de explotación	
	33311	Costo	
34		INTANGIBLES	29 000.00
	343	Programas de computadora (software)	
	3431	Aplicaciones informáticas	
	34311	Costo	
75		OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	30 500.00
	759	Otros ingresos de gestión	
			220 333.00 220 333.00
5/6 Por la transferencia del bloque patrimonial a fin de efectuar la reorganización empresarial			

c. Explicación

Mediante actas de la Junta General de Accionistas, se aprecia el detalle de los activos que conforman el bloque patrimonial transferido, los cuales son anotados en Libro Diario (asiento n.º 1) y en el Libro de Inventarios y Balances del 31 de diciembre donde figura el detalle de los bienes que fueron materia de reorganización.

En materia contable, la transferencia del bloque patrimonial implica primero dar de baja a los activos (debiendo anotarse en el Haber) y a los pasivos (debiendo anotarse en el Debe), así como reconocer las

inversiones mobiliarias representadas por acciones, y el ingreso obtenido por la medición a valor razonable (asiento n.º 1)

En el caso de reorganización de empresa unipersonal y EIRL, este proceso no tiene efectos tributarios dado que el titular gerente es la misma persona y no es una sociedad regulada por la Ley General de Sociedades (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03603-1-2015)

En materia de devolución de impuestos, en caso de la solicitud de devolución del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) no aplicado proveniente de una empresa absorbida, el Tribunal Fiscal precisa que no existe norma alguna que disponga que la empresa absorbente tenga que incluir en su declaración jurada anual (DJA) los créditos que la empresa absorbida declaró en su declaración excepcional presentada y a la que hace referencia el numeral 4 del inciso d del artículo 49 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, la administración tributaria no puede denegar la devolución del ITAN no aplicado proveniente de la empresa absorbida creando una formalidad inexistente (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03623-1-2016).

En caso de transferirse pagos a cuenta del IR como consecuencia de una reorganización societaria, estos podrán ser utilizados por la adquirente y no configura la infracción, pues dicha inclusión no tenía como finalidad la utilización dolosa para percibir un beneficio indebido a favor del demandante, ya que dicho monto no se aplicó como pago a cuenta del impuesto a la renta para dicho ejercicio (Casación n.º 13233-2014-Lima). En la misma línea, el artículo 72 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta dispone que los saldos a favor, pagos a cuenta, créditos, deducciones tributarias y devoluciones en general que correspondan a la empresa transferente, se prorratearán entre las empresas adquirentes de forma proporcional al valor del activo de cada uno de los bloques patrimoniales resultantes con respecto al activo total transferido. Mediante pacto expreso, que deberá constar en el acuerdo de reorganización, las partes pueden acordar un reparto distinto, lo que tendrán que comunicar a la SUNAT en el plazo, forma y condiciones que esta establezca. De acuerdo con esta norma, el tribunal precisa que la falta de comunicación de un reparto distinto al dispuesto en el artículo 72 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta no implica el desconocimiento de ese reparto (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09218-8-2016).

En caso de imputación de pérdidas por un proceso de reorganización se aplican las normas vigentes en el ejercicio en el cual se imputarán estas y no las vigentes al momento de la reorganización (Casación n.º 4015-2014-Lima).

En materia de IGV, la inafectación prevista en el inciso c del artículo 2º de la Ley del Impuesto General a las Ventas (transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas) no resulta aplicable a la reorganización (fusión) en la que se halla comprendida una asociación sin fines de lucro, pues esta solo se aplica a la reorganización de sociedades o empresas a las que se refieren las normas que regulan el impuesto a la renta (Informe n.º 090-2019-Sunat/7T0000). En otras palabras, la normativa sobre reorganización de empresas contenida en la LIR no se aplica a procesos en los que se

encuentra comprendida una asociación sin fines de lucro (Informe n.º 081-2012-Sunat/4B0000). Por ende, la transferencia de activos y pasivos que una asociación sin fines de lucro realiza a otra en el marco de una liquidación no se afecta con el IGV (Informe n.º 119-2020-Sunat/7T0000).

Por otro lado, los consorcios con contabilidad independiente, calificados como contribuyentes por la Ley del impuesto a la renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas no pueden fusionarse con una sociedad o someterse a otra forma de reorganización al amparo de lo dispuesto en el artículo 103 de la LIR y el artículo 65 de su Reglamento, pues, para fines societarios, el consorcio no califica como sociedad, pues solo es un contrato que no constituye persona jurídica, por lo tanto, no es dicho contrato el que se vincula jurídicamente con terceros en el desempeño de la actividad para la cual fue constituida, sino cada uno de sus miembros (Informe n.º 090-2017-Sunat/5D0000).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
30	pp. 105-107
39	pp. 124-125
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
45	pp. 137-138
12	pp. 69-70
21	pp. 87-89
23	pp. 92-23
33	pp. 112-114
34	pp. 115-116
75	pp. 189-190

e. Referencias tributarias

- Informes n.º 119-2020-Sunat/7T0000, 090-2019-Sunat/7T0000, 090-2017-Sunat/5D0000 y 081-2012-Sunat/4B0000
- Casaciones n.º 13233-2014-Lima y 4015-2014-Lima
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 04079-2-2019, 11359-5-2017, 09218-8-2016, 03623-1-2016 y 03603-1-2015

b.2) Operaciones Simultaneas: Conforme lo prescribe el artículo 333 de la LGS, aquí se encuentra a las reorganizaciones en las que intervienen dos o más sociedades escindidas. Estas escisiones múltiples combinadas, en las que los bloques patrimoniales de las sociedades escindidas son recibidos en forma combinada por diferentes sociedades beneficiadas, se realizan en una misma operación, independientemente que cada una de las sociedades participantes cumpla con los requisitos legales previstos en la LGS.

b.3) Reorganización de sociedades constituidas en el exterior: Sucede cuando una sociedad constituida y con domicilio en el exterior pueda Instalarse en el Perú, conservando su personalidad jurídica, transformándose y adecuando su pacto social y estatuto a la forma societaria que decida formarse en el país, debiendo cancelar su inscripción en el extranjero y formalizar su inscripción en el Registro (artículo 334 de la LGS).

b.4) Reorganización de sucursal de sociedades constituidas en el exterior: Al igual que la sociedad principal, la sucursal domiciliada en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero puede reorganizarse, así como puede transformarse para constituirse en el Perú adoptando alguna de las formas legales previstas, cumpliendo con los requisitos necesarios para formalizar su inscripción en Registros (artículo 335 de la LGS).

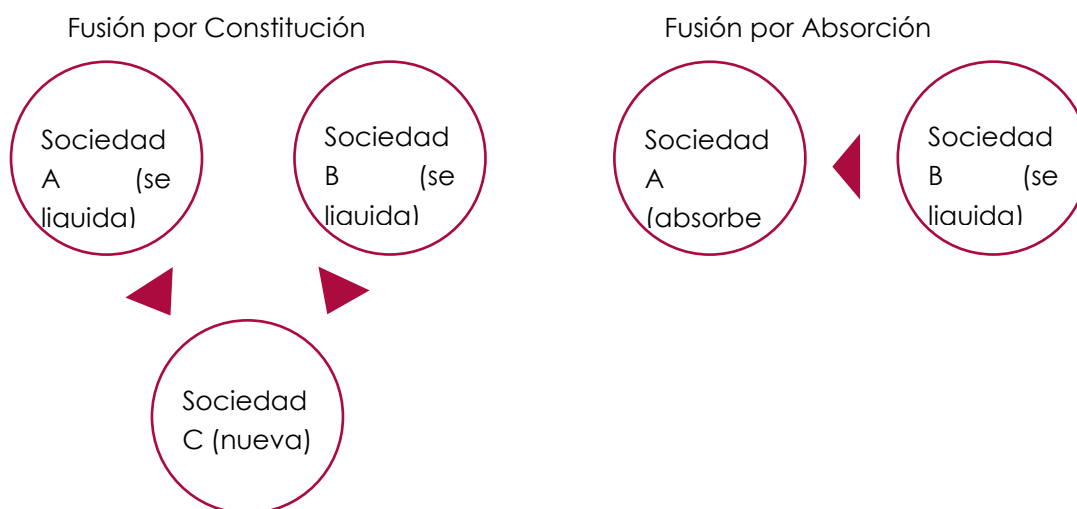
Fusión

De acuerdo con el artículo 353 de la LGS, mediante decisión de Junta General o Asamblea, las sociedades participantes de una fusión acuerdan el cese de al menos una de las sociedades liquidadas y la extinción de los derechos y obligaciones respectivas, siendo asumidos estos últimos por la sociedad absorbente. A partir de dicho momento, las sociedades participantes acuerdan la fecha común de entrada en vigencia de la fusión, según el artículo 351 de la LGS. En términos financieros, los socios o accionistas de las sociedades extinguidas reciben acciones o participaciones en calidad de accionistas o socios de la nueva sociedad o de la absorbente (artículo 344 de la LGS).

Dentro de las formas previstas por el artículo 344 de la LGS se tiene:

Fusión por constitución (Constitución de una nueva sociedad incorporante): implica la extinción de la personalidad jurídica de las sociedades incorporadas, y la transmisión en bloque y a título universal del patrimonio a la nueva sociedad

Fusión por absorción o incorporación (Absorción de una de las sociedades por otra sociedad existente): comprende la extinción de la personalidad jurídica de las sociedades absorbidos, y la sociedad absorbente asume a título universal y en bloque los patrimonios de las sociedades absorbidas.



Operación n.º 66: Fusión entre sociedades con inversiones de acciones entre ellas, y con cuenta por cobrar y pagar recíprocas – Método de unificación de intereses

Operación n.º 66

Las Juntas Generales de Accionistas de las empresas XYZ S.A. y ABC S.A. acordaron en abril de 20XX la fusión por absorción, la que tendrá efecto desde el 1 de julio de 20XX, siendo la empresa XYZ S.A.

la absorbente (fusionante). Para tal efecto, se tiene la situación financiera de ambas empresas (en miles de soles)

XYZ S.A.

Estado de Situación Financiera al 30/6/XX

Efectivo y equivalente efectivo	de	350.00	
Cuentas comerciales por cobrar neto (1)	por	800.00	
Inventarios neto (2)	neto	1600.00	
Total activo corriente	activo	2750.00	
Inversiones		1300.00	
Propiedad, planta y equipo neto (3)	planta y equipo	4200.00	
Total activo no corriente	no	5500.00	
Total activo		8250.00	
Cuentas comerciales por pagar	por	950.00	
Otras cuentas por pagar	por	550.00	
Obligaciones financieras		650.00	
Total pasivo		2150.00	
Capital		3500.00	
Reserva legal		400.00	
Resultados acumulados		2200.00	
Total patrimonio		6100.00	
Total pasivo y patrimonio	y	8250.00	patrimonio
(1) neto de estimación de cobranza dudosa de 30			
(2) neto de desvalorización de existencias de 20			
(3) neto de depreciación acumulada de 754			

ABC S.A.

Estado de Situación Financiera al 30/6/XX

Efectivo y equivalente de efectivo	de	250.00
Cuentas comerciales por cobrar neto	por	350.00
Inventarios neto	neto	300.00
Total activo corriente		900.00
Inversiones		0.00
Propiedad, planta y equipo neto	planta y	1400.00
Total activo no corriente		1400.00
Total activo		2300.00
Cuentas comerciales por pagar	por	400.00
Otras cuentas por pagar		250.00
Obligaciones financieras		350.00
Total pasivo		1000.00
Capital		1000.00
Reserva legal		50.00
Resultados acumulados		250.00
Total patrimonio		1300.00
Total pasivo y patrimonio		2300.00

Sabiendo que la empresa XYZ S.A. posee el 100 % de las acciones de la empresa ABC S.A. (vinculada), hecho reflejado en el rubro de "Inversiones mobiliarias" en el Estado de Situación Financiera, y tiene una cuenta por cobrar comercial a ABC S.A. por el importe de S/ 300. Determinar el tratamiento contable y tributario de la transferencia del bloque patrimonial.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

----- 1 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	250.00	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS	380.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
20	MERCADERÍAS	320.00	
	201 Mercaderías		
	2011 Mercaderías		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	2154.00	
	331 Terrenos		
	332 Edificaciones		
	336 Equipos diversos		
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA		30.00
	191 Cuentas por cobrar comerciales – Terceros		
	1911 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
29	DESVALORIZACIÓN DE INVENTARIOS		20.00
	291 Mercaderías		
	2911 Mercaderías		
30	INVERSIONES MOBILIARIAS		1300.00
	302 Instrumentos financieros representativos de derecho patrimonial		
	3022 Acciones representativas de capital social – Comunes		
	30221 Costo		
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS		754.00
	395 Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo		
	3952 Depreciación acumulada - Costo		
	39521 Edificaciones		
	39527 Equipos diversos		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		250.00
	401 Gobierno nacional		
	4011 Impuesto general a las ventas		
	40111 IGV – Cuenta propia		

42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		100.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4212 Emitidas		
43	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES RELACIONADAS		300.00
	431 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4312 Emitidas		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS		350.00
	451 Préstamos de instituciones financieras y otras entidades		
	4654 Propiedad, planta y equipo		
30/6	Por la transferencia del bloque patrimonial transferido por ABC S.A.	3104.00	3104.00
----- 2 -----		Debe	Haber
43	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES RELACIONADAS	300.00	
	431 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
	4312 Emitidas		
13	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – RELACIONADAS		300.00
	131 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1312 En cartera		
30/6	Por la compensación de las acreencias al momento de transferir el bloque patrimonial		

c. Explicación

Para efectos de reconocimiento de la transferencia del bloque patrimonial, se utilizará el método de unión (unificación) de intereses como método alternativo al método de adquisición previsto en la NIIF 3 (que abordaremos en la siguiente operación), por el hecho que en la combinación de negocio no se produce cambio de la propiedad o dirección. Por ende, al no existir un cambio en el modelo de medición empleados hasta la fecha de transferencia, se considerará que los elementos transferidos en el bloque patrimonial deben conservar su valor contable preexistente en la estructura financiera de la empresa absorbente. Para tal efecto, se tiene que realizar eliminaciones previas a la transferencia del bloque patrimonial:

Concepto	Fusionante XYZ	Fusionada ABC	Eliminación		Combinación	Se transfiere
			Debe	Haber		

Efectivo y equivalente efectivo	de	350.00	250.00		600.00	250.00
Cuentas por cobrar comerciales neto	por	800.00	350.00	300.00	850.00	350.00
Inventarios neto		1600.00	300.00		1900.00	300.00
Inversiones		1300.00	0.00	1300.00	0.00	0.00
Propiedad, planta y equipo neto		4200.00	1400.00		5600.00	1400.00
Cuentas por pagar comerciales	por	950.00	400.00	300.00	1050.00	100.00
Otras cuentas por pagar	por	550.00	250.00		800.00	250.00
Obligaciones financieras		650.00	350.00		1000.00	350.00
Capital		3500.00	1000.00	1000.00	3500.00	0.00
Reserva legal		400.00	50.00	50.00	400.00	0.00
Resultados acumulados		0.00	250.00	250.00	0.00	0.00

En el asiento contable n.º 1 se aprecia la transferencia patrimonial recibida por XYZ S.A., anotándose el efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, activos fijos, así como los pasivos y patrimonio. Tener en cuenta que las cuentas 12, 20 y 33 sufren un proceso de "neteo" con sus cuentas respectivas: 19, 29 y 39, cuentas que tienen naturaleza acreedora (columna del haber). Por su parte, la cuenta por pagar comerciales asciende a 400, compuesto por 300 con vinculadas (cuenta 43) y el restante 100 con terceros (cuenta 42).

En el ámbito tributario, en el caso de fusión de sociedades la Superintendencia aclara que su ejecución no implica el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago, sino que al extinguirse las sociedades que se fusionan corresponderá a la nueva sociedad o a la ya existente emitir el comprobante de pago respectivo por la transferencia de bienes en propiedad o en uso, o por la prestación de servicios que efectúe a partir de la entrada en vigencia de la fusión, así como por las operaciones realizadas con anterioridad a esta por las sociedades que se extinguen y cuya obligación de emitir comprobante de pago surgió después del referido momento (Informe n.º 003-2020-Sunat/7T0000).

En caso de tener Saldo a favor del IR transferido con motivo de una fusión de sociedades, este puede ser compensado por la absorbente. El artículo 71 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta dispone que por la reorganización de sociedades o empresas se transmite al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente y, para la transmisión de estos derechos, se requiere que el adquirente reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de los mismos. En este sentido, la Sunat precisa que una vez que haya entrado en vigencia una fusión por absorción y mientras no se presente la declaración jurada del IR exigida por el numeral 4 del inciso d) del artículo 49 del Reglamento de la Ley (el plazo para su presentación es de tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la fusión), la empresa absorbente deberá continuar con la compensación del saldo a favor proveniente de la absorbida que haya sido previamente acreditado por esta en su última declaración jurada anual del IR. Cuando se haya cumplido con la presentación de la declaración jurada mencionada, el saldo a favor proveniente

de la empresa absorbida que se consigne en ella será compensado contra los pagos a cuenta de la absorbente cuyo vencimiento tenga lugar desde el mes siguiente al de la presentación de dicha declaración (Informe n.º 089-2010-Sunat/4B0000).

En caso de reorganización de empresas unipersonales, el Tribunal Fiscal precisa que mediante Decreto Supremo n.º 219-2007-EF, vigente desde el 1 de enero de 2008, se modificó el artículo 65 del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta al incorporarse el inciso d que establece que se entiende por reorganización de sociedades o empresas, el aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades, considerando lo dispuesto en el inciso c del artículo 67, esto es, que dicha reorganización solo procederá si la contabilidad que lleva permite distinguir: i) el patrimonio de la empresa unipersonal que corresponde al titular y que no se encuentre afectado a la actividad empresarial, y ii) el valor de cada uno de los bienes o derechos afectados a la actividad empresarial (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03400-4-2013).

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
10	pp. 64-65
12	pp. 69-70
20	pp. 85-86
33	pp. 112-114
19	pp. 82-83
29	pp. 102-103
30	pp. 105-107
39	pp. 124-125
40	pp. 127-128
42	pp. 131-132
43	pp. 133-134
45	pp. 137-138
13	pp. 71-72

e. Referencias tributarias

- Artículos 49, 65 y 71 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
- Artículo 67 de la Ley General de Sociedades
- Informes n.º 089-2010-Sunat/4B0000 y 003-2020-Sunat/7T0000
- Resolución del Tribunal Fiscal n.º 03400-4-2013

Operación n.º 67: Fusión entre sociedades con inversiones de acciones entre ellas, y con cuenta por cobrar y pagar recíprocas – Método de Adquisición NIIF 3

Operación n.º 67

Debido a problemas económicos, la empresa B S.A. decidió vender su participación accionaria a la empresa A S.A. a inicios de mayo de 2023. A fines de mayo de 2023, se culminó con el proceso de "due diligence" contratado por el adquirente, hallándose deudas laborales contingentes y un activo intangible no reconocido (patente producida por el mismo contribuyente). Siendo así, se muestra el valor histórico y valor razonable de ambas empresas:

Cuentas del Estado de Situación Financiera	Adquiriente A	Adquirida B	Valor razonable B	
Efectivo y equivalente de efectivo	24 500.00	15 000.00	15 000.00	
Cuentas por cobrar comerciales	25 000.00	24 000.00	21 000.00	
Inventario	42 500.00	16 000.00	20 000.00	
Propiedad, planta y equipo	105 000.00	48 000.00	57 000.00	(*)
Intangible	33 000.00	0.00	12 000.00	(**)
Cuentas por pagar comerciales	-42 000.00	-33 000.00	-33 000.00	
Otras cuentas por pagar	-48 000.00	-15 000.00	-15 000.00	(***)
Provisiones			-4000.00	
Capital social	-90 000.00	-35 000.00	0.00	
Resultados acumulados	-50 000.00	-20 000.00	0.00	

*Neto de una depreciación acumulada de S/ 23 000

**Marca de duración limitada (amortizable para la determinación del impuesto a la renta)

***Comprende IGV por pagar por S/ 8400, vacaciones y CTS por pagar por S/ 6600

El 1 de junio de 20XX se tomó control de B S.A. pactándose un precio por la adquisición de la participación accionaria de S/ 90 000, procediéndose a la fusión por absorción de la empresa B S.A. el 1 de julio de 20XX.

Análisis

a. Impuestos afectados

IGV	IR
X	X

b. Contabilización

----- -----		Debe	Haber
30	INVERSIONES MOBILIARIAS	90 000.00	
302	Instrumentos financieros representativos de derecho patrimonial		
3022	Acciones representativas de capital social – Comunes		

10	30221	Costo			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO				90 000.00
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
01/06 Por la adquisición de la participación accionaria de la empresa B S.A.					
----- 2 -----				Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO			15 000.00	
	104	Cuentas corrientes en instituciones financieras			
	1041	Cuentas corrientes operativas			
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS			24 000.00	
	121	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar			
	1212	Emitidas en cartera			
20	MERCADERÍAS			20 000.00	
	201	Mercaderías			
	2011	Mercaderías			
	20111	Costo	16 000.00		
	20114	Valor razonable	4 000.00		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO			80 000.00	
	331	Terrenos			
	3311	Terrenos			
	33111	Costo			
	332	Edificaciones			
	3321	Edificaciones			
	33211	Costo			
	33212	Revaluación			
	336	Equipos diversos			
	3361	Equipo para procesamiento de información			
	33611	Costo			
34	INTANGIBLES			30 770.00	
	342	Patentes y propiedad industrial			
	3421	Patentes			
	34211	Costo	12 000.00		
	347	Plusvalía mercantil			
	3471	Plusvalía mercantil	18 770.00		
37	ACTIVO DIFERIDO			2065.00	
	371	Impuesto a la renta diferido			
	3712	Impuesto a la renta diferido – Resultados			
19	ESTIMACIÓN DE CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA				3000.00

	191	Cuentas por cobrar comerciales – Terceros	
	1911	Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar	
39		DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS	23 000.00
	395	Depreciación acumulada de propiedad, planta y equipo	
	3952	Depreciación acumulada - Costo	
	39521	Edificaciones	
	39527	Equipos diversos	
40		TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	8400.00
	401	Gobierno nacional	
	4011	Impuesto general a las ventas	
	40111	IGV – Cuenta propia	
41		REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	6600.00
	411	Remuneraciones por pagar	
	4115	Vacaciones por pagar	
	415	Beneficios sociales de los trabajadores por pagar	
	4151	Compensación por tiempo de servicios	
42		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	33 000.00
	421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar	
	4212	Emitidas	
48		PROVISIONES	4000.00
	481	Provisión para litigios	
49		PASIVO DIFERIDO	3835.00
	491	Impuesto a la renta diferido	
	4912	Impuesto a la renta diferido – Resultados	
30		INVERSIONES MOBILIARIAS	90 000.00
	302	Instrumentos financieros representativos de derecho patrimonial	
	3022	Acciones representativas de capital social – Comunes	
	30221	Costo	
	1/7 Por la transmisión del bloque patrimonial transferido por la empresa B S.A.		171 835.00 171 835.00

c. Explicación

De acuerdo con el párrafo B16 del Apéndice B de la NIIF 3, la adquirente es por lo general la entidad que se combina cuyo tamaño relativo, expresado en activos, ingresos o beneficios, es significativamente mayor a las otras entidades que se combinan, siendo para el presente caso la empresa B S.A. Esta combinación se produce en la fecha de adquisición donde la adquirente obtiene el control sobre la entidad adquirida, en este caso 1 de julio de 20XX.

Conforme al párrafo 10 de la NIIF 3, el adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida. Para tal efecto, el párrafo 18 de la mencionada NIIF prescribe que la adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos contraídos al valor razonable en la fecha de adquisición. Con respecto a la plusvalía, el párrafo 32 de la citada NIIF menciona que la adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición, que resulta de la contraprestación transferida medida de acuerdo con esta NIIF que generalmente requiere que sea el valor razonable en la fecha de adquisición y el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos. En el presente caso, la contraprestación transferida asciende a S/ 90 000, y el importe neto de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos es de:

Cuentas del Estado de Situación Financiera	Adquiriente A
Efectivo y equivalente de efectivo	15 000.00
Cuentas por cobrar comerciales	21 000.00
Inventario	20 000.00
Propiedad, planta y equipo	57 000.00
Intangible	12 000.00
Cuentas por pagar comerciales	-33 000.00
Otras cuentas por pagar	-15 000.00
Provisiones	-4000.00
Totales	73 000.00

Con los datos brindados, la plusvalía mercantil asciende a:

Elemento	Importe
Contraprestación transferida	90 000.00
Activos identificables y pasivos asumidos	73 000.00
Plusvalía mercantil positiva	17 000.00

De acuerdo con la NIC 12, se considerará el efecto tributario de las diferencias temporarias por la medición al costo, según siguiente tabla:

Cuentas del Estado de Situación Financiera	del de Base contable valor razonable	Base tributaria al costo	Diferencia temporaria	Tipo diferencia	IR diferido
					29.5 %

Cuentas por cobrar comerciales**	21 000.00	24 000.00	-3000.00	Deducible	-885.00
Inventario	20 000.00	16 000.00	4000.00	Imponible	1 180.00
Propiedad, planta y equipo	57 000.00	48 000.00	9000.00	Imponible	2655.00
Intangible*	12 000.00	12 000.00	0.00	-	0.00
Provisiones	-4000.00	0.00	4000.00	Deducible	1 180.00
Totales	106 000.00	100 000.00	14 000.00		1770.00

*Tributariamente, el intangible de duración finita no se está considerando pues su amortización es aceptada

**Estimación de cobranza dudosa de S/ 3000

Con los datos obtenidos, la plusvalía mercantil asciende a:

Plusvalía mercantil	
S/ 17 000 + S/ 1770	18 770.00

La transferencia de una empresa en su conjunto determina el reconocimiento del *goodwill* o fondo de comercio. Para que se configure el *goodwill*, es indispensable que medie la transferencia de los elementos identificables de un negocio, puesto que solo a partir de estos será posible determinar el valor de los "otros" elementos o atributos del negocio que, en otro contexto, no calificarían para su reconocimiento en los estados financieros. Así, el valor de estos "otros" atributos resultará de la diferencia entre el precio pagado por el negocio en su conjunto y el valor de mercado de los activos y pasivos plenamente identificables. Asimismo, indica que es por su identificación con el funcionamiento integral de una empresa en marcha que se considera al *goodwill* como un intangible de duración ilimitada, por lo que no se reconoce la posibilidad de su amortización (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 06106-3-2012). En otras palabras, la plusvalía mercantil (*goodwill*) determinada con motivo de la compra-venta de un negocio no tiene efectos para fines tributarios, este no se considera un activo intangible de duración limitada susceptible de ser amortizado o reconocido como gasto en un ejercicio.

En caso de haber saldo a favor de la empresa absorbida, el fisco debe superar la simple verificación de las declaraciones juradas del impuesto y determinar el momento en que se podía dicho saldo (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10076-10-2013). En un caso donde la recurrente señalaba que por la fusión empresarial con una empresa sí le correspondía utilizar el saldo a favor originado por esta última, el Tribunal Fiscal explica que la SUNAT no solo debe limitarse a verificar las declaraciones juradas del impuesto a la renta de los ejercicios respectivos, sino que está obligada a constatar, con la documentación contable y sustentatoria, la anotada reorganización empresarial y la entrada en vigencia del referido acuerdo de fusión (Cfr. artículos 71, 72 y 73 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta). Y así, determinar la oportunidad en que la recurrente podía utilizar el saldo a favor de la empresa absorbida.

Para efecto de la prorrata del IGV en caso de reorganización de sociedades debe considerarse el destino de las adquisiciones, sin discriminar si pertenecían a la absorbente o a la absorbida (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04380-3-2014) Según el Tribunal Fiscal, si bien las normas que regulan el tratamiento del crédito

fiscal en caso de reorganización de sociedades no disponen que en el procedimiento de prorrata a cargo de la absorbente se incluyan las operaciones de venta y exportaciones realizadas por la absorbida, ello no puede concluirse como una restricción a tal posibilidad; por eso, para efecto de la prorrata, debe considerarse el destino de las adquisiciones, sin discriminar si pertenecían a la absorbente o a la absorbida. En efecto, el procedimiento se orienta y tiene su razón de ser en el cumplimiento del requisito sustancial previsto por el inciso b del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en la estructura y dinámica de lo que es un impuesto sobre el valor agregado.

En tal sentido, para calcular la prorrata del crédito fiscal en una fusión por absorción la absorbente considera las ventas y exportaciones de la absorbida (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 04380-3-2014). Si bien es cierto que en las normas que regulan el tratamiento del crédito fiscal en caso de reorganización de sociedades (artículo 24 del TUO de la Ley del IGV y artículo 6 de su reglamento) no se ha dispuesto que en el procedimiento de prorrata a cargo de la empresa absorbente se incluyan las operaciones de venta y exportaciones realizadas por la absorbida, también lo es que ello no puede llevar a inferir ni menos concluir que dicha circunstancia debe interpretarse como una restricción a tal posibilidad. Así, señala el tribunal, partiendo de la premisa que la opción legislativa adoptada es que en una reorganización el IGV trasladado previamente pueda transferirse manteniendo su naturaleza de crédito fiscal, se tiene que en la medida que se aplique la prorrata en un determinado periodo, se debe considerar para efecto del cálculo el destino de las adquisiciones, sin discriminar si pertenecen a la absorbente o a la absorbida. Este procedimiento se orienta y tiene su razón de ser en el cumplimiento del requisito sustancial previsto en el inciso b del artículo 18 del TUO de la Ley del IGV. Considerar solo las operaciones del absorbente, distorsionaría tanto el cálculo del crédito fiscal susceptible de ser utilizado así como el objetivo de la propia norma y la esencia del tributo como tal.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
30	pp. 105-107
10	pp. 64-65
12	pp. 69-70
20	pp. 85-86
33	pp. 112-114
34	pp. 115-116
37	pp. 121-122
19	pp. 82-83
39	pp. 124-125
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
42	pp. 131-132
48	pp. 143-144

e. Referencias tributarias

- Artículos 18 y 24 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y artículo 6 del Reglamento
- Artículos 71, 72 y 73 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 04380-3-2014, 06106-3-2012 y 10076-10-2013

Escisión

Una de las razones que las empresas realizan escisiones es descentralizar las actividades no principales del negocio hacia empresas más pequeñas, o llevar a cabo otras actividades complementarias al giro económico principal, o incluso se da la figura societaria producto de desacuerdos entre socios.

Conforme lo estipula el artículo 367 de la aludida ley, mediante una escisión una sociedad fracciona parte de su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos a otras sociedades o para conversar uno de ellos, bajo dos formas:

División total del patrimonio: esta produce la extinción total de la sociedad escindida o transferente, para extraer un conjunto de activos, pasivos y patrimonio neto del total del balance general, que mantenga la simetría de "activo = pasivo + patrimonio neto", para destinarlo a otra sociedad o crear una nueva (beneficiaria).

Escisión impropia, parcial o segregación de uno o más bloques patrimoniales: la sociedad escindida no se extingue sino subsiste viéndose reducido su capital social y de su patrimonio, conversando su personalidad jurídica, admitiéndose la transferencia de al menos un bloque patrimonial.

Ahora bien, se entiende por bloque patrimonial, según el artículo 369 de la LGS, al conjunto de activo(s) y/o pasivo(s) y un fondo empresarial de la sociedad escindida. De esta manera, de acuerdo con el artículo 368 de la LGS, se produce la emisión de nuevas acciones o participaciones de la nueva sociedad que pertenecerán a los socios o accionistas de la sociedad escindida.

Operación n.º 68: Escisión total

Operación n.º 68

En setiembre 2023 la junta general de accionistas de la empresa de transporte CAMINO S.A. ha decidido escindir el total de patrimonio entregando el 60 % de su bloque patrimonial a una nueva empresa A S.A. y el restante 40 % a la empresa existente B S.A. Las juntas generales de A y B acuerdan realizar el proyecto de escisión el 1 de noviembre. Para tal efecto, se adjunta el Estado de Situación Financiera de CAMINO S.A.

Camino S.A.

Estado de Situación Financiera al 30 de octubre

(expresado en soles)

ACTIVO		PASIVO	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo y equivalente efectivo	80 000.00	Obligaciones financieras	60 000.00
Cuentas por cobrar comerciales	42 000.00	Cuentas por pagar comerciales	120 000.00
Otras cuentas por cobrar	16 000.00	Otras cuentas por pagar	70 000.00

Inventarios	10 000.00	Total pasivo corriente	250 000.00
Total activo corriente	148 000.00		
		Pasivo no corriente	
Activo no corriente		Obligaciones financieras	328 000.00
Propiedad, planta y equipo neto*	1 500 000.00	Provisiones	180 000.00
Total activo no corriente	1 500 000.00	Total pasivo no corriente	508 000.00
		Total Pasivo	758 000.00
		Patrimonio	
		Capital	500 000.00
		Reserva legal	40 000.00
		Resultados acumulados	350 000.00
		Total Patrimonio	890 000.00
TOTAL ACTIVO	1 648 000.00	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	1 648 000.00

*Neto de una depreciación acumulada de unidades de transporte de S/ 400 000

En cuanto a los bloques patrimoniales transferidos, se tiene el siguiente detalle:

Cuentas del Estado de Situación Financiera	A S.A.	B S.A.	
Efectivo y equivalente de efectivo	53 000.00	27 000.00	
Cuentas por cobrar comerciales	30 000.00	12 000.00	
Otras cuentas por cobrar	10 000.00	6 000.00	
Inventario	10 000.00	0.00	
Propiedad, planta y equipo	900 000.00	600 000.00	(*)
Obligaciones financieras	-42 000.00	-18 000.00	
Cuentas por pagar comerciales	-69 000.00	-51 000.00	
Otras cuentas por pagar**	-45 000.00	-25 000.00	
Obligaciones financieras no corriente	-175 000.00	-153 000.00	
Provisiones	-138 000.00	-42 000.00	

* Comprende terrenos

** Comprende IGV por pagar S/ 25 000; Participaciones, CTS y aportaciones por pagar S/ 10 000, S/ 25 000 y S/ 10 000 respectivamente.

Efectuar el tratamiento contable y tributario de la escisión.

Análisis

a. Impuestos afectados

IR
X

b. Contabilización

Empresa Camino S.A.

----- -----		Debe	Haber
39	DEPRECIACIÓN y AMORTIZACIÓN ACUMULADOS	400 000.00	
	Depreciación acumulada		
395	de propiedad, planta y equipo		
3952	Depreciación acumulada - Costo		
39525	Unidades de transporte		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR	25 000.00	
401	Gobierno nacional		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV – Cuenta propia		
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR	45 000.00	
	Participaciones de los trabajadores por pagar		
413	10 000.00		
415	Beneficios sociales de los trabajadores por pagar		
4151	Compensación por tiempo de servicios		
	Administradoras		
417	de fondos de pensiones		
	10 000.00		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	120 000.00	
	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
421			
4212	Emitidas		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS	388 000.00	
	Préstamos de instituciones financieras y otras entidades		
451			
4511	Instituciones financieras		
48	PROVISIONES	180 000.00	
481	Provisión para litigios		

50	CAPITAL	500 000.00	
	501 Capital social		
	5011 Acciones		
58	RESERVAS	40 000.00	
	582 Legal		
59	RESULTADOS ACUMULADOS	350 000.00	
	591 Utilidades no distribuidas		
	5911 Utilidades acumuladas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO		80 000.00
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS		42 000.00
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS		16 000.00
	162 Reclamaciones a terceros		
	1621 Compañías aseguradoras		
25	MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS		10 000.00
	252 Suministros		
33	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		1 900 000.00
	331 Terrenos		
	3311 Terrenos		
	33111 Costo		
	334 Unidades de transporte		
	3341 Vehículos motorizados		
	33411 Costo		
	31/10 Por la baja de activos y pasivos antes de la entrada de vigencia de la escisión.	2 048 000.00	2 048 000.00

Empresa B S.A.

----- 1 -----		Debe	Haber
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	27 000.00	
	104 Cuentas corrientes en instituciones financieras		
	1041 Cuentas corrientes operativas		
	39525 Unidades de transporte		
12	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES – TERCEROS	12 000.00	
	121 Facturas, boletas y otros comprobantes por cobrar		
	1212 Emitidas en cartera		
16	CUENTAS POR COBRAR DIVERSAS – TERCEROS	6000.00	
	162 Reclamaciones a terceros		

25	1621 Compañías aseguradoras MATERIALES AUXILIARES, SUMINISTROS Y REPUESTOS	0.00	
33	252 Suministros PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	600 000.00	
	331 Terrenos 3311 Terrenos 33111 Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPRESTACIONES Y APORTES AL SISTEMA PÚBLICO DE PENSIONES Y DE SALUD POR PAGAR		25 000.00
	401 Gobierno nacional 4011 Impuesto general a las ventas 40111 IGV – Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		51 000.00
	421 Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar 4212 Emitidas		
45	OBLIGACIONES FINANCIERAS		171 000.00
	451 Préstamos de instituciones financieras y otras entidades 4511 Instituciones financieras		
48	PROVISIONES		42 000.00
	481 Provisión para litigios		
50	CAPITAL		356 000.00
	501 Capital social 5011 Acciones		
	01/10 Por la recepción de los activos, pasivos y patrimonio de la empresa Camino S.A.	645 000.00	645 000.00

c. Explicación

Según la NIIF 3, desde una perspectiva contable se conoce con el nombre de combinaciones de negocios a operaciones societarias consistentes en fusiones de empresas, escisiones de empresas y aportaciones no dinerarias de ramas de actividad. Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios mediante la aplicación de la definición de esta NIIF, que requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos constituyan un negocio, como sucede con las empresas A y B.

En el asiento n.º 1, las cuentas son extornadas o revertidas de tal manera que tantos pasivos como activos dejen de ser parte del negocio escindido (Camino S.A.).

Por su parte, el beneficiario de la escisión debe reconocer activos y pasivos del nuevo bloque patrimonial transferido. Por ejemplo, en caso de activos fijos adquiridos mediante escisión, el contribuyente deberá sustentar el costo computable para deducir el gasto por depreciación de los mencionados activos fijos (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 18951-4-2013). El detalle del costo computable de cada activo fijo transferido, su vida útil y el importe por el cual ya se había depreciado en ejercicios anteriores son datos relevantes para verificar el cumplimiento del numeral 3 del artículo 104 de la Ley del impuesto a la renta, que establece que, en el caso de que no se acordara la

revaluación voluntaria de los activos en un proceso de reorganización de sociedades, los bienes transferidos tienen para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, precisa el Tribunal Fiscal. En este sentido, en el caso, ni la copia de la escritura pública de escisión de la sociedad ni el proyecto de escisión que forma parte de ella permiten acreditar la adquisición de los bienes que forman el activo fijo del contribuyente, pues estos documentos no indican el valor ni el detalle de los bienes del activo transferido; por lo tanto, al no poderse establecer el costo computable, procede el reparo de la depreciación de los activos fijos adquiridos por escisión.

En cuanto a la escisión de sociedades en la que los bloques patrimoniales a ser transferidos estén compuestos únicamente por activos, sea que la sociedad que se escinde se extinga o no, su ejecución conlleva el traslado de la obligación de emitir comprobantes de pago por parte de esta a favor de las empresas a las que transfiere sus bloques patrimoniales (Informe n.º 003-2020-Sunat/7T0000).

En una escisión, el adquirente conserva el derecho de amortizar las inversiones en contratos de licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos realizados previamente por el transferente (Informe n.º 021-2014-Sunat/5D0000). Considerando que la normativa del impuesto a la renta permite que, en general, en la reorganización de sociedades o empresas se transmita al adquirente los derechos y obligaciones tributarias del transferente, siempre que para ello el adquirente reúna las condiciones y requisitos que permitieron al transferente gozar de estos (artículo 108 de la Ley del impuesto a la renta); la SUNAT precisa que, en el caso de que a través de una escisión, un contribuyente ceda total o parcialmente su participación en un contrato de licencia para explorar y explotar hidrocarburos en etapa de exploración, cumpliendo además lo previsto en el artículo 17 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, el adquirente conserva el derecho del transferente para amortizar los gastos e inversiones acumuladas previamente por el transferente, en la medida que reúna las condiciones y requisitos que permiten al transferente gozar de la deducción tributaria.

El Tribunal Fiscal lista las reglas para saber cuándo una escisión parcial empresarial califica como real o no: la realidad económica de la operación (Resolución del Tribunal Fiscal n.º 10923-8-2011). Cuando se analiza si, desde una perspectiva de la realidad económica subyacente, una escisión parcial empresarial califica como real o no, el Tribunal Fiscal explica que deben verificarse los siguientes elementos concurrentes: a) el traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria, b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente y e) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes. En el caso, por ejemplo, el tribunal concluye que la operación califica como enajenación de bienes (gravada con el impuesto a la renta y el Impuesto General a las Ventas) y no como escisión, pues la empresa bancaria no continuó con las actividades a las que se dedicaba la empresa escindida, tampoco emitió acciones a favor de los accionistas de esta, al haberse transferido un bloque patrimonial con valor "cero". La

aplicación de la realidad económica (artículo VIII del Título Preliminar del Código Tributario) lleva a considerar que las escisiones parciales llevadas a cabo por la recurrente con la empresa bancaria no constituirían, en rigor, una reorganización societaria.

d. Referencia PCGE

Cuenta	Consejo Normativo de Contabilidad (2019)
39	pp. 124-125
40	pp. 127-128
41	pp. 129-130
42	pp. 131-132
45	pp. 137-138
48	pp. 143-144
50	pp. 149-150
58	pp. 158
59	p. 159
10	pp. 64-65
12	pp. 69-70
16	pp. 75-77
25	pp. 95-96
33	pp. 112-114

e. Referencias tributarias

- Artículo 104 de la Ley del Impuesto a la Renta
- Informes n.º 003-2020-Sunat/7T0000 y 021-2014-Sunat/5D0000
- Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 18951-4-2013 y 10923-8-2011

6.6 Operaciones con Instrumentos Financieros

Producto del dinamismo en los negocios en los últimos años, los mercados financieros han sufrido cambios caracterizados por nuestros instrumentos de política monetaria que buscan la estabilidad de una economía.

Existen muchos mercados, y entre los más resaltantes se puede mencionar un mercado destinado a captar recursos para financieros proyectos del emisor o valores que ya se encuentran en circulación.

Según Rocca (2017, pp. 22-23), el mercado de valores puede dividirse por el tipo de colocación.

Mercado primario: cuando los emisores captan u obtienen dinero a través de la primera emisión de sus valores mobiliarios (acciones, bonos, instrumentos de corto plazo, etc.), los que son adquiridos por el inversionista a cambio de una rentabilidad.

Mercado secundario: cuando los inversionistas realizan operaciones de compra-venta con los valores mobiliarios ya adquiridos previamente en el mercado primario, con la finalidad de hacer efectiva su inversión buscando rentabilidad.

Por otro lado, de acuerdo con el valor mobiliario transado, se puede distinguir cuatro grandes grupos (Marlen, 2019):

Mercado de Deuda: comprende activos que se compran como bonos, letras, préstamos, u obligaciones negociables que tiene como común denominador tener menos volatilidad que las acciones (perfil conservador). Se caracteriza por su comercialización sin importar el plazo.

Son de renta fija al prometer un retorno o flujo fijo de pagos al tenedor de los bonos u otro título representativo de deuda, y el rendimiento está determinado por la tasa de interés.

Se tiene lo siguiente: bonos, pagaré, papeles comerciales, certificado de depósito negociables.

Mercado Accionario: lugar en que se inversionistas, emisores e intermediarios llevan a cabo operaciones de emisión, colocación e intermediación de acciones inscritos en el Registro Nacional de Valores. Se caracteriza por su posibilidad de obtener mayor rentabilidad que otros instrumentos financieros, así como de tener un escenario de riesgo elevado de pérdidas; la recuperación de una parte de la inversión vía pago de dividendos

Mayor grado de volatilidad en el valor de inversión; y en que una obligación de acción compromete al emisor del activo financiero a pagar al titular accionistas un importe sobre las utilidades generadas, de ser el caso, después de que se haya atendido a los tenedores de instrumentos de deuda.

Mercado Cambiario: lugar donde concurren ofertantes y demandantes de moneda en curso, donde el nivel de transacciones con monedas extranjeras determina el precio diario de una moneda en función de otras (tipo de cambio).

Mercado de Derivados: lugar donde las partes celebran contratos para intercambiar instrumentos financieros, cuyo valor depende del valor de otros activos (activos subyacentes). Su finalidad es mitigar o administrar riesgos.

En resumen, los mercados financieros se pueden clasificar desde diferentes puntos de vista, siendo el más interesante aquel que atiende la función que desempeñan los mismos:

Mercados de activos tradicionales: usados como medios de canalización de recursos desde los ahorradores hacia los inversores (depósitos interbancarios, los mercados de renta fija, los mercados de renta variable y los mercados de divisas). Se caracterizan porque no dependen de otros instrumentos financieros para su valoración y ejecución.

Instrumentos Financieros Derivados: Activos financieros que sirven para transmitir riesgos entre sus contratantes, entre ellos destaca el riesgo de mercado, de interés y de tipo de cambio. Guarda una relación con el anterior grupo al constituir operaciones a plazo sobre activos tradicionales (que se denominan subyacentes al derivado), vale decir, establecimiento de

derechos y obligaciones futuras sobre los activos subyacentes. Aquí se puede encontrar los mercados de futuros, opciones y swap.

Estos instrumentos se caracterizan por la dependencia del precio con los riesgos asociados al mismo. En general, el riesgo representa la certeza de que se obtengan flujos de efectivo esperados. El riesgo asociado al activo financiero comprende: poder de compra del flujo de efectivo esperado, (riesgo de inflación), riesgo que el emisor no atienda sus obligaciones (riesgo de incumplimiento, y posibilidad de que el tipo de cambio varíe en forma adversa tanto para el emisor como el inversionista (riesgo de tipo de cambio).

La negociación de instrumentos financieros derivados comprende tanto el fin de transferir recursos como redistribuir cualquiera de los tres riesgos mencionados.

De acuerdo con el Plan Contable General Empresarial Modificado 2020 concordado con la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y NIIF 9 Instrumentos Financieros, los instrumentos financieros pueden ser de acuerdo con las cuentas 10 y 11:

Activos Financieros	Ejemplos
Efectivo y equivalentes de efectivo	Saldo en caja, saldo en cuenta bancaria (los <i>commodity</i> como el oro no entran en la definición de instrumentos financieros, según NIC 32)
Instrumentos de patrimonio	Inversiones en acciones o participaciones
Instrumentos de deuda	Bonos adquiridos con derecho a cupones o convertibles en acciones.

Pasivos Financieros	Ejemplos
Obligación de entrega de efectivo a la vista	Deposito en efectivo en una entidad financiera (cuenta corriente o de ahorros)
Obligación de entrega de efectivo en el futuro	Préstamos recibidos y por pagar en cuotas a futuro, pagares por pagar, obligaciones emitidas (bonos)
Instrumentos de deuda	Bonos adquiridos con derecho a cupones o convertibles en acciones.
Emisión de títulos con derecho de participación en el patrimonio	Emisión de acciones ordinarias

6.7. Impuesto a la renta diferido, posiciones fiscales inciertas y provisiones

La empresa comercial "CASANOVA S.A.C.", identificada con RUC n.º20123456789 y con domicilio en la Av. Los Mirasoles 1651, tiene como actividad principal la comercialización en el país de abarrotes al por mayor, venta de muebles y productos de belleza en general, desarrollando actividades desde el 2011. Para efectos de la declaración jurada anual del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio gravable 2022 presenta la siguiente información:

- 1) El Estado de Situación Financiera a valores históricos al 31/12/2022, refleja una utilidad antes de Participación de Utilidades e impuesto a la renta de S/ 15 262 078. Partiendo de este monto, que deberá consignarse en la casilla 484 del Estado del Resultado del Formulario Virtual n.º 710, se efectuarán los ajustes tributarios pertinentes a fin de determinar la Renta Neta Imponible.

2) Ha realizado pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio 2022 conforme a lo indicado en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, por un importe total de S/ 1 196 573 (que incluye la compensación del ITAN contra sus pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta por la suma de S/ 171 406).

3) Al 31 de diciembre de 2022 la empresa cuenta con un total 52 trabajadores bajo relación de dependencia, por consiguiente, se encuentra obligada a otorgar una participación en las utilidades a los trabajadores del 8 % de la Renta Anual antes del impuesto, alícuota que le corresponde por tratarse de una empresa comercial (artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 677).

La empresa cumplió con efectuar el pago de las utilidades dentro del plazo establecido para la presentación de la Declaración Jurada Anual del impuesto a la renta.

4) La empresa no tiene:

- a) Pérdida de ejercicios anteriores que compensar
- b) Activos ni pasivos diferidos de ejercicios anteriores
- c) Vinculación económica con otras empresas

La empresa es representada por su gerente general, la señora Teresa Sanchez, identificada con DNI n.º 01234567.

6) Del análisis de las cuentas del Estado de Situación Financiera y del Estado del Resultado, se han determinado los siguientes reparos tributarios:

Adiciones a la Utilidad Neta

n.º	CONCEPTO	ADICIÓN S/	DIFERENCIA S/
1)	Intereses no deducibles (A) Ha contabilizado como gastos por intereses de préstamo 205 540 (B) Ha percibido ingresos por Intereses inafectos (86960) (C) Monto deducible: A - B 118 580 Monto no deducible (A) - (C) Base Legal: Inciso a del artículo 37 de la Ley; e inciso a del artículo 21 del Reglamento	86 960	Permanente
2)	Donación de alimentos La empresa ha realizado la donación de alimentos en buen estado a una entidad perceptora de donaciones por el importe de S/ 48 000 Ventas netas de alimentos del ejercicio S/ 1 650 000.00 Monto aceptado como gasto (1.5% Ventas netas de alimentos) S/ 24 750 Base Legal: Artículo 37, inciso x.1 de la Ley; e inciso s.1 del artículo 21 del Reglamento	23 250	Permanente
3)	Compra de combustibles Se realizó la compra de combustibles por el importe de S/ 39 160 sustentadas en comprobantes de pago que no consignan el número de placa del vehículo. Base Legal: Artículo 44, Inciso j de la Ley; e inciso b del Artículo 25 del Reglamento; y numeral 1.18 del artículo 8 de la Resolución de Superintendencia n.º 007- 99/SUNAT y modificatorias	39 160	Permanente
4)	Deuda incobrable La empresa ha estimado como provisión de cuentas de cobranza dudosa el importe de S/ 51 560 por una venta realizada en marzo de 2022 y cuya fecha de vencimiento fue en julio de 2022, la empresa ha realizado las acciones para determinar las dificultades financieras del deudor. Base legal: Artículo 37, inciso i de la Ley; e inciso f del artículo 21 del Reglamento	51 560	Temporal
5)	Deudas incobrables afianzadas Se ha estimado como gasto S/ 114 400 en la "cuenta 68 – Valuación y Deterioro de Activos y Provisiones, subcuenta 687 – Valuación de Activos – Divisionaria - 6871 - Estimación de cuentas de cobranza dudosa" como provisiones del ejercicio, de acuerdo con el siguiente detalle:	73 950	Permanente

n.º	CONCEPTO	ADICIÓN S/	DIFERENCIA S/
	Ventas a la empresa "Comercial La Tere S.A.C." 114 400 Carta Fianza de la empresa "Comercial La Tere S.A.C." (73 950) Monto no garantizado (deducible) 40 450 Base legal: Artículo 37, inciso i de la Ley; e inciso f del artículo 21 del Reglamento		
6)	Seguros pagados por adelantado En mayo la empresa ha contabilizado como gasto el importe de S/ 70 000 por concepto seguros de un año Seguros pagados por adelantado contabilizados como gastos 70 000 Seguros del ejercicio 70 000 / 12 x 8 (46 667) Base legal: Artículo 57 de la Ley	23 333	Temporal

Nota. Extraído de SUNAT (Orientación, 2023).

Determinación del impuesto a la renta

Concepto	S/
Utilidad antes de participaciones e impuesto	15 262 078
(+) Adiciones	<u>298 213</u>
Renta Neta	15 560 291
(-) Participación de los trabajadores 8%	<u>-1 244 823</u>
Renta Neta Imponible	14 315 468
impuesto a la renta corriente 29.5%	4 223 063
(-) Pagos a cuenta	<u>-1 196 573</u>
Saldo por Regularizar	3 026 490

Nota. Adaptado a partir de SUNAT (Orientación, 2023)

Determinación de los efectos de las Diferencias por Adiciones Temporales

Concepto	Diferencia de Bases		Diferencia Temporal Activa S/	Impuesto a la renta diferido (29.5 %) S/
	Contable S/	Tributaria S/		
Deuda Incobrable	51 560	0	51 560	15 210
Seguros pagados por adelantado	70 000	46 667	23 333	6883
Totales			74 893	104 336

Nota. Extraído de SUNAT (Orientación, 2023)

Impuesto a la renta Neto de los Efectos de las Diferencias Temporales

CONCEPTO	IMPUESTO A LA RENTA S/
Impuesto resultante	4 223 063
Impuesto a la renta diferido por adiciones temporales	-104 336
impuesto a la renta corriente (neto)	4 118 727

Referencias

- Abanto, M. (2020). *Operaciones en Moneda Extranjera*. Gaceta Jurídica.
- Aldea, V., Benitez, J., Castillo, J., & Rodriguez, A. (2009). *Manual práctico de importación y exportación: TLC Perú - EE. UU.* Caballero Bustamante.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral* (11.º Ed.). Pearson Educación.
- Casanova, R., & Ordoñez, D. (2020). *Devengo Tributario en la Exportación de Bienes. Comex Perú Negocios Internacionales*, (40). <https://www.comexperu.org.pe/upload/articles/revista/abril2020/files/basic-html/page32.htm>
- Código Tributario. (1993, 30 de diciembre [actualizado al 2022]). Lima.
- Consejo Normativo de Contabilidad. (1998, 17 de julio). Resolución n.º 013- 98-EF/93.01. Lima.
- Consejo Normativo de Contabilidad. (2019). *Plan Contable General Empresarial*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentacion/VERSION_MODIFICADA_PCG_EMPRESARIAL.pdf
- Corredor Alejo, J. O. (1996). *La contabilidad tributaria: ¿un sistema independiente?* [Ponencia]. En VIII Simposio de Contaduría Pública Universidad de Antioquia.
- Cosín, R. (2009). *La Nueva Contabilidad en el impuesto sobre Sociedades*. Edición Fiscal CISS.
- Decreto Legislativo n.º 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad. (2018, 16 de septiembre). Lima.
- Decreto Supremo n.º 122-94-EF, Reglamento de La Ley del Impuesto a la Renta. (1994, 19 de septiembre). Lima.
- Delgado, F. (2018, 22 de marzo). *SMS Ecuador Auditores y Asesores Gerenciales. NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. Guayaquil. <https://smsecuador.ec/niif-15-ingresos-de-contratos-con-los-clientes/>
- Del Rocío Espín-Balseca, L., Del Rocío Hidalgo-Achig, M., & Hidalgo-Achig, M. F. (2021). La contabilidad tributaria y su incidencia en la dinamización económica. *Revista Científica FIPCAEC*, 6(1), 622-633.
- Estupiñán Gaitán, R. (2017). *Estados financieros básicos bajo NIC-NIIF* (3.º Ed.). Ecoe Ediciones.
- Fabretti, L. C. (2006). *Contabilidad tributaria* (10.º Ed.). Atlas.
- Ferrer, A. (2016). *Cuentas de Gestión del PCGE Concordado con las NIIF*. Pacífico Editores.
- Gobierno del Perú. (2023a, 21 de mayo). *Factura física*. <https://www.gob.pe/8333-factura-fisica>
- Gobierno del Perú. (2023b, 21 de mayo). *Liquidación de compra*. <https://www.gob.pe/8335-liquidacion-de-compra>
- Gobierno del Perú. (2023c, 21 de mayo). *Documentos autorizados como comprobantes de pago por la Sunat*. <https://www.gob.pe/8337-documentos-autorizados-como-comprobantes-de-pago-por-la-sunat>
- Gobierno del Perú. (2023d, 16 de julio). *Declaraciones informativas ante la Sunat*. <https://www.gob.pe/12749-declaraciones-informativas-ante-la-sunat>
- Gobierno del Perú. (2023e, 16 de julio). *Declaraciones sustitutorias y rectificatorias de la Sunat*. <https://www.gob.pe/13063-declaraciones-sustitutorias-y-rectificatorias-de-la-sunat>

Ley n.º 26887, Ley General de Sociedades. (1997, 9 de diciembre). Lima.

Llaque Sánchez, F. R. (2015). La aplicación de las NIIF full en la determinación del impuesto a la renta empresarial: el caso peruano. *Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría*, (63), 47-74.

Marlen, L. (2019, 16 de junio). *Mapa Conceptual de Mercados Financieros*. Universidad Tecnológica del Valle del Mezquital.

Martínez Muñoz, Y. (2021). Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios. *Crónica Tributaria*, (179), 35-62. <https://rua.ua.es/dspace/handle/10045/116451>

Mendoza Montecinos, H. B. (2015). *Contabilidad de Tributos* [Trabajo informe presentado para la obtención del Grado de Licenciatura, Universidad Mayor de San Andrés]. Repositorio Institucional de la Universidad Mayor de San Andrés. <https://repositorio.umsa.bo/handle/123456789/9176>

Montero Cepeda, J. M. (2016). *El modelo del valor razonable*. <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3726/El%20modelo%20del%20valor%20razonable.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Neves, S., & Viceconti, P. E. V. (2017). *Contabilidade Básica* (17.ª Ed.). Saraiva.

Oliveira, L. M., Chierigato, R., Perez Junior, J. H., & Gomes, M. B. (2006). *Manual de contabilidade tributária* (5.ª Ed.). Atlas.

Rocca, L. (2017). *El mercado de valores en fácil*. Pontificia Universidad Católica del Perú.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (1999, 24 de enero). Resolución de Superintendencia n.º 007-00-SUNAT. Reglamento de Comprobantes de Pago. Lima. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H782999>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2009, 31 de diciembre). Resolución de Superintendencia n.º 286-2009-SUNAT. Lima.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013, 27 de febrero). Resolución de Superintendencia n.º 066-2013-SUNAT. Lima.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2010, 17 de junio). Resolución de Superintendencia n.º 188-2010-SUNAT. Lima.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.). *Libros y Registros Contables Obligatorios*. <https://emprender.sunat.gob.pe/tributando/libros-registros-contables/libros-registros-contables-obligatorios>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.). *Programa de Declaración Telemática - PDT*. <https://www2.sunat.gob.pe/pdt/index.htm#:~:text=Son%20las%20Declaraciones%20en%20las,Determinativas%20se%20denominan%20PDT%20Determinativos>

Tribunal Fiscal. (2009, 1 de diciembre). Resolución n.º 12988-1-2009. Lima.

Vázquez, R., & Bongianino, C. A. (2008). *Principios de teoría contable*. Aplicación Tributaria.



ISBN: 978-612-4205-61-3



SECTOR PÚBLICO