

Contadores & Empresas

SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN PARA CONTADORES, ADMINISTRADORES Y GERENTES

NÚMERO

392

SEGUNDA QUINCENA
FEBRERO 2021

Directora

Rosa Ortega Salavarría

INFORME ESPECIAL C&E

Aspectos clave para la deducción de intereses del ejercicio 2021

› INFORME TRIBUTARIO

- Establecimientos permanentes y el Impuesto a la Renta: elementos para su configuración
- La queja como medio de defensa contra la cobranza coactiva

› PRÁCTICUM TRIBUTARIO C&E

Caso práctico integral para la determinación del Impuesto a la Renta empresarial 2020

› TRIBUTACIÓN ELECTRÓNICA

Comprobantes de pago y el Registro de Compras: ¿cómo evitar inconsistencias en las anotaciones?

› INFORME CONTABLE

Costo de ventas: análisis práctico para su inclusión en el Formulario Virtual N° 710

› ENFOQUE FINANCIERO

Modificación de las obligaciones financieras y su impacto contable en los estados financieros

› INFORME LABORAL

Tratamiento jurisprudencial del retiro de la confianza como causal de cese

› PREGUNTAS Y RESPUESTAS

Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa



DIRECTORA

Mg. Rosa Ortega Salvatierra

COMITÉ CONSULTIVO

Dr. Walker Villanueva Gutiérrez
Dr. Sandro Fuentes Acuña
Dr. Miguel Mar Valdivia
Dr. Oswaldo Handikopf Exebio
Dr. David Bravo Shuen
Dr. Javier Dolores Torres
Dra. Karina Arboló Bernal
Dr. José Cúñez Rosanco

COORDINADORES

CPCC: Martha Cecilia Abanto Bromley
Dr. Joaquín Chávez Hurtado

ASESORÍA TRIBUTARIA

Dr. Joaquín Chávez Hurtado
Mg. Norma Alejandra Baldón Górriz
Dr. Jaime Morales Mejía
CPC: Marco Hernán Córdova
CPC: Julio Villanueva Tascón
Dr. Héctor Eduardo Vélez Lizaro
Ing. José Luis Sánchez Arias
Dra. Carla Willesante Cumpa

ASESORÍA CONTABLE

CPCC: Martha Cecilia Abanto Bromley
CPC: Gonzalo Martín León Hermos
CPCC: Jorge Castillo Chihuán
CPC: Jeannina Rodríguez Torres
CP: Freddy Torres Cordero

ASESORÍA EMPRESARIAL

Dr. Manuel Muso Rojo
Dr. Manuel Torres Carrasco
Dr. Juan Carlos Esquivel Oyado
Mg. Carla Narváez Carrasco
Mg. Héctor J. Gómez Bernal

ASESORÍA LABORAL Y PREVISIONAL

Dr. Jorge Castillo Guzmán
Manolo Narciso Tazazona Pinedo
Dr. Luis Ricardo Valderama Valderama
Dra. Ruth Lara Amaro
Analí Morillo Villavicencio
Dra. Pamela Alegria Vivanco

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN

Wilfredo Gallardo Calle
Martha Hidalgo Rivero

CORRECCIÓN

Marilucia Fuyayo Sato Aguirre

GERENTE GENERAL

Rosita Bolognini Gómez

DIRECTOR LEGAL

Manuel Muso Rojo

DIRECTOR COMERCIAL Y DE MARKETING

Lisara Zentagrya Suárez

CONTADORES & EMPRESAS AÑO 16 / Nº 392
SEGUNDA QUINCENA FEBRERO 2021
4050 EJEMPLARES / Primer número, 2004

© GACETA JURÍDICA S.A.

Av. Angamos Oeste Nº 526, Urb. Miraflores
Miraflores, Lima - Perú
Central telefónica de consultas (01) 710-5800
www.contadoresyempresas.com.pe
ventas@contadoresyempresas.com.pe
consultas@contadoresyempresas.com.pe

HECHO EL DEPÓSITO LEGAL EN LA BIBLIOTECA NACIONAL
DEL PERÚ: 2006-10480 / ISSN: 1013-5080
REGISTRO DEL PROYECTO EDITORIAL: 1158122100008

Impreso en: IMPRESIÓN EDITORIAL EL BÚHO BLANCO
San Alberto Nº 201, Surquillo - Lima - Perú
Setiembre 2021 / Publicado marzo 2021

Gaceta Jurídica S.A. no se responsabiliza legalmente
con las opiniones vertidas por los autores en los artículos
publicados en esta edición.

El Impuesto a la Renta 2020: recomendaciones para evitar contingencias

El ejercicio 2020 ha sido un año marcado por la incertidumbre, cuyo origen principal proviene de la lucha contra la pandemia del nuevo coronavirus y las medidas dadas por el Gobierno para paliar sus efectos. Bajo este contexto, de cara a la determinación y próxima declaración del Impuesto a la Renta 2020, a continuación, comentaremos algunas recomendaciones y aspectos que consideramos relevantes a fin de evitar posibles contingencias tributarias:

- **Hacer una revisión ex ante de los gastos y los ingresos.** Para la determinación del impuesto únicamente serán aceptados los gastos tributarios que cumplan con las condiciones, requisitos y límites establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta. En ese sentido, recomendamos llevar un debido control de los mismos, en función de su naturaleza y reglas de deducibilidad aplicables (gastos sujetos a límite, entre otros), así como conservar el debido sustento documentario.
Por su parte, resultará vital verificar que los ingresos y gastos se hayan devengado tributariamente durante el 2020, ya que podría ocurrir que existan algunos casos donde su reconocimiento no corresponda a dicho año (como pueden ser anticipos, ingresos/gastos sujetos a un hecho futuro, etc.). Complementariamente, en el caso de servicios, tener en consideración que la imputación del costo debe tener correlación con los ingresos. Asimismo, revisar que los ingresos netos mensuales coincidan con los ingresos netos anuales, en este aspecto suelen detectarse inconsistencias.
- **Arrastre de pérdidas, saldos a favor y créditos.** Otro punto importante es que, en caso de que se haya obtenido pérdidas tributarias compensables, se debe analizar la conveniencia de optar por el sistema de arrastre según el inciso a) o b) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, se recomienda cotejar si respecto del ejercicio anterior existen saldos o créditos que se puedan aplicar contra el impuesto. En caso de que el saldo a favor del Impuesto a la Renta supere el impuesto determinado, se podría también solicitar su compensación contra otras deudas tributarias o solicitar su devolución.
- **Verificar el régimen tributario.** Para la determinación del impuesto se debe verificar el régimen tributario al cual se pertenece al cierre del ejercicio. Considerando que existen reglas de permanencia en los regímenes de renta (como el RER o el RMT), podría ocurrir que ya no sea aplicable alguno de esos regímenes en 2020, y se deba determinar el impuesto y presentar la declaración según el Régimen General de renta, cuyas reglas para la determinación del impuesto son distintas.

Como última recomendación, creemos importante revisar y tener en claro los criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal e informes de la Sunat que resulten aplicables para la determinación del impuesto, así como contar con la debida asesoría considerando la complejidad que puede conllevar.

Finalmente, no olvidar que, a pesar de que las actividades económicas ya se están reactivando, la pandemia aún no ha terminado y, considerando dicho factor, las empresas y contribuyentes en general deben ser cautos al plantear sus estrategias tributarias para el 2021, previendo que el escenario de incertidumbre se mantendrá.

Abg. Joaquín Chávez Hurtado
Coordinador del Área de Asesoría Tributaria

Índice general

01 ASESORÍA TRIBUTARIA

INFORME ESPECIAL C&E

- 3 Aspectos clave para la deducción de intereses en el 2021

ACTUALIZACIÓN LEGAL

NORMAS TRIBUTARIAS, LABORALES Y VINCULADAS

- 7 Resolución de Superintendencia N° 000026-2021/SUNAT: modifican normativa vinculada al Sistema de Emisión Electrónica para Empresas Supervisadas
- 7 Resolución de Superintendencia N° 000031-2021/SUNAT: presentación de escritos de reclamación a través de MPV-SUNAT
- 8 Otras normas relevantes

INFORME TRIBUTARIO

- 9 Los establecimientos permanentes en el Impuesto a la Renta: principales aspectos sobre su configuración
- 13 La queja como medio de defensa contra la cobranza coactiva

PRACTICUM CONTADORES & EMPRESAS

- 17 Caso práctico integral IR 2020 - Tercera categoría

CONSULTORIO TRIBUTARIO

- 24 Infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por utilización indebida de crédito fiscal
- 25 Servicios de publicidad virtual a través de internet brindados por no domiciliados

OPINIÓN SUNAT

- 27 El *factoring* con recurso y la configuración del hecho gravado en el IGV: Informe N° 124-2020-SUNAT/7T0000

TRIBUTACIÓN ELECTRÓNICA

- 30 Consideraciones operativas para realizar las anotaciones de comprobantes de pago electrónicos en el Registro de Compras electrónico y evitar inconsistencias

DATOS TRIBUTARIOS RELEVANTES

- 35 Aspectos a tener en cuenta para la presentación de la DAOT 2020

02 ASESORÍA CONTABLE

INFORME CONTABLE

- 39 Consideraciones para el llenado de la información sobre costo de ventas en el Formulario Virtual N° 710 - Empresas comerciales e industriales

ENFOQUE FINANCIERO

- 45 Modificación de las obligaciones financieras y su impacto contable en los estados financieros

CONTABILIDAD LABORAL

- 49 Participación de los trabajadores en las utilidades

03 ASESORÍA LABORAL

INFORME LABORAL

- 55 Tratamiento jurisprudencial del retiro de confianza como causal de cese

PRACTICUM CONTADORES & EMPRESAS

- 58 Cálculo de la participación en las utilidades de la empresa

PREGUNTAS Y RESPUESTAS

- 60 Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa
Preguntas más comunes sobre su aplicación

04 ASESORÍA LEGAL CORPORATIVA

INFORME LEGAL CORPORATIVO

- 66 Contratación por medios digitales: aspectos relevantes a tener en cuenta durante el estado de emergencia

05 INDICADORES

INDICADORES TRIBUTARIOS

- 70 Cronograma de obligaciones mensuales - Ejercicio 2021

INDICADORES ECONÓMICO-FINANCIEROS

- 71 Tasas de interés en moneda nacional y extranjera

INDICADORES LABORALES

- 72 Calendario de obligaciones laborales - 2021



Aspectos clave para la deducción de intereses en el 2021

Resumen

Un tema que resultará de vital relevancia durante el 2021, en un contexto donde las empresas necesitarán recurrir a financiamientos para reanudar y normalizar sus operaciones, es el relativo a la deducibilidad de gastos de intereses por endeudamientos. Considerando que a partir del ejercicio 2021 el nuevo límite cuantitativo para la deducción de tales gastos estará en función del EBITDA, se presentan diversas dudas sobre su aplicación. En ese sentido, en el presente informe desarrollaremos una primera aproximación para entender mejor su tratamiento y las nuevas reglas aplicables, considerando que la emisión de su reglamento se encuentra aún pendiente.

Rosa ORTEGA SALAVARRÍA

Contadora Pública Colegiada, magíster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Directora de la revista Contadores & Empresas. Consultora independiente en doctrina contable, NIIF y su impacto o repercusiones tributarias. Docente y expositora contable-tributaria, autora de libros y artículos sobre la especialidad.

Joaquín CHÁVEZ HURTADO

Abogado por la Universidad de San Martín de Porres. Egresado de la Maestría en Tributación y Política Fiscal en la escuela de posgrado de Universidad de Lima. Graduado del programa de especialización avanzada en tributación en la Universidad de Lima. Coordinador del área de Asesoría Tributaria de la revista Contadores & Empresas.

PALABRAS CLAVES: Impuesto a la Renta / Gastos / Intereses / EBITDA / Deducibilidad / OCDE / BEPS.

INTRODUCCIÓN

Para hallar la renta neta en la determinación del Impuesto a la Renta se permite la deducción de gastos que potencialmente estaban destinados a coadyuvar con su obtención o mantener su fuente productora. Esto se conoce en la doctrina como el principio de causalidad del gasto, y en nuestra legislación se plasma en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR). En la misma se señala:

**Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: (...)*.*

En los incisos que suceden al referido artículo, se ha planteado una lista no taxativa de gastos que resultarían deducibles, siempre que cumplan con la causalidad aludida y, además, en algunos casos, condiciones que la misma ley señala (por ejemplo, límites cuantitativos o requisitos adicionales). Uno de esos casos es el que se refiere a la

deducibilidad de gastos de intereses por préstamos (inciso a) del artículo 37).

Hasta antes del 2021, la deducción de intereses por préstamos debía observar la llamada regla de subcapitalización (medida antielusiva específica), la cual permitía la deducibilidad del gasto en intereses provenientes de endeudamientos que no excedieran el ratio de 3 a 1 respecto de su patrimonio neto, y en la parte que sobrepasara el monto de ingresos por intereses exonerados o inafectos¹.

Sin embargo, a partir del año 2021, con la entrada en vigencia de la única disposición complementaria modificatoria del Decreto Legislativo N° 1424², que modifica el inciso a) del artículo 37 de la LIR, se cambia la mencionada regla de deducibilidad que se basaba en el patrimonio neto, para usar un ratio financiero, como es el EBITDA, pero con una base tributaria.

¹ Esta regla aplicó para todos los contribuyentes, sean vinculados o no, y estuvo vigente entre el 2019 y el 2020. Del 2018 hacia atrás, la limitación solo aplicaba para préstamos entre partes vinculadas.

² Publicado el 13 de setiembre de 2018.

El referido cambio no responde a una arbitrariedad u originalidad del legislador peruano, sino que ha tenido como punto de partida el marco de las acciones contra las BEPS³, propuestas por la OCDE⁴.

Estando a lo expuesto, en el presente informe revisaremos los aspectos más relevantes vinculados a la deducibilidad de gastos financieros provenientes de préstamos aplicables para el ejercicio 2021, considerando la particular importancia que provoca también la difícil situación económica peruana y la recuperación lenta hacia la normalidad. El presente artículo tiene como finalidad principal efectuar una primera aproximación al tratamiento tributario y consideraciones a observarse, sin que en lo absoluto se pretenda dar por agotado el tema.

I. PLAN BEPS Y LA DEDUCCIÓN DE INTERESES

Como se mencionó en la introducción, a través del D. Leg. N° 1424 se introdujo la modificación en la deducibilidad de los gastos por intereses aplicable a partir del ejercicio 2021, y objeto del presente informe. Sin embargo, como se puede apreciar en la Exposición de Motivos de dicho dispositivo legal, el legislador tributario se basa en las recomendaciones efectuadas por la OCDE y la G20, en específico su Plan de Acción 4 para combatir las BEPS a nivel internacional.

En ese contexto y a pesar de que el Perú aún no forma parte plenamente de la OCDE, será importante revisar el referido Plan de Acción 4 para entender las políticas vertidas en la norma peruana.

El Plan de Acción 4 contras las BEPS⁵ tiene como propósito plantear recomendaciones para limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros, analizar la problemática detectada sobre algunos comportamientos de empresas intragrupo (por lo general, pero no se limita ellas), que utilizan la presencia que tienen en muchos países donde desarrollan sus actividades y su legislación con la finalidad de reducir su carga fiscal de manera excesiva y hasta artificialmente, generando endeudamientos que muchas veces sobrepasan los niveles razonables de beneficios que generan⁶.

Tomando ello como referencia, y como se refleja en la Exposición de Motivos del ya mencionado D. Leg. N° 1424, el legislador peruano ha ponderado, entre otras, las siguientes recomendaciones de la OCDE:

3 *Base erosion and profit shifting*, por sus siglas en inglés, referido a erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
4 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
5 Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015. Fuente: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>>.
6 En específico, la problemática se concentra en: a) el grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación; b) el grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses, superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros; y c) el grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o de entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.

- **Incluir una regla de ratio fijo** para limitar la deducibilidad de los intereses a un porcentaje del EBITDA determinado sobre valores tributarios. La OCDE recomienda un ratio entre el 10 % y el 30 %.
- Permitir que los **contribuyentes arrastren** los intereses netos no deducidos en un ejercicio a ejercicios posteriores.
- Excluir de la aplicación del límite a los intereses de préstamos utilizados en proyectos de inversión pública, siempre que cumplan determinadas condiciones.
- El límite puede aplicarse a **entidades independientes**, dado que en este caso el nivel de erosión de la base y el riesgo de erosión puede ser similar a una estructura de grupo.

II. DEDUCCIÓN DE GASTOS POR INTERESES EN EL PERÚ A PARTIR DEL 2021

1. Reglas generales

Considerando lo indicado en la introducción, en el inciso a) del artículo 37 de la LIR, vigente a partir del 2021, se describen las siguientes reglas para la deducción de intereses:

*Artículo 37.- (...) en consecuencia son deducibles:

a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

Para efecto de los gastos previstos en este inciso, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. No son deducibles los intereses netos en la parte que excedan el treinta por ciento (30 %) del EBITDA del ejercicio anterior.

Para tal efecto, se entiende por:

i. Interés neto: Monto de los gastos por intereses que exceda el monto de los ingresos por intereses, computables para determinar la renta neta.

ii. EBITDA: Renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización.

Los intereses netos que no hubieran podido ser deducidos en el ejercicio por exceder el límite antes señalado, podrán ser adicionados a aquellos correspondientes a los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes, quedando sujetos al límite conforme a lo que establezca el Reglamento. (...)

3. Solo son deducibles los intereses determinados conforme a los numerales 1 y 2 de este inciso, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos. (...).

De lo anterior podemos comentar lo siguiente:

(i) Respetto de la causalidad del endeudamiento

La primera parte del inciso a) del artículo 37 de la LIR no hace más que reafirmar lo ya descrito en aquel primer párrafo del artículo 37; es decir, que el endeudamiento debe cumplir con el principio de causalidad. En ese sentido, señala que el objeto del endeudamiento debe ser adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

En este punto es importante resaltar la definición más común de “intereses” que encontramos en el Código Civil⁷, la misma que nos refiere que puede haber de dos tipos: **compensatorios**, que vienen a ser el precio del uso del dinero ajeno; y **moratorios**, cuya naturaleza es más la de una indemnización⁸.

En este caso, la norma no releva la naturaleza del interés, solo menciona a los “intereses de deudas”; no obstante,

7 Artículo 1242 del Código Civil peruano.
8 Sobre la naturaleza del interés se pueden ver los Informes N°s 72-2013-SUNAT/4B0000 y 099-2015-SUNAT/5D0000, entre otros.

se consideraría razonable que solo se refiera a los intereses que signifiquen la contraprestación por el capital (interés compensatorio), dado que la naturaleza del interés moratorio se asemeja a la de una indemnización por demora en el pago, y no al precio por usar capital ajeno (endeudamiento).

Por otro lado, se menciona a los “gastos” cuyo origen se vincule a la constitución, renovación o cancelación de los mismos. En este último caso, podrían estar incluidos los gastos de estructuración de créditos, comisiones, y demás. No obstante, al respecto, entenderíamos que la aplicación del límite cuantitativo (que veremos en el siguiente punto) se aplicará propiamente sobre el concepto “intereses de deudas”, y no otros gastos.

(ii) Nuevo límite cuantitativo

Asimismo, en la norma se prescribe un límite en la cantidad de gasto por intereses que se puede deducir, en este caso, respecto de los “intereses netos” en la parte que no excedan el 30 % del EBITDA del ejercicio anterior, o del ejercicio en curso para los contribuyentes que se constituyan o inicien actividades durante dicho ejercicio⁹.

En este caso, la misma norma define al “interés neto” como el monto de los gastos por intereses que exceda el monto de los ingresos por intereses, computables para determinar la renta neta.

Respecto del EBITDA, este término en la dinámica financiera es el acrónimo de *Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization* (por sus siglas en inglés), y alude básicamente a las ganancias brutas de explotación calculadas antes de la deducibilidad de los gastos financieros, impuestos, depreciación y amortización.

Sin embargo, para fines de la deducción del IR, dicho indicador se debe calcular sobre una base tributaria. Según la Exposición de Motivos del D. Leg. N° 1424, ello respondería como medida para evitar su libre manipulación, que pueda incrementar el límite.

EBITDA tributario

=

renta neta imponible* + intereses netos + depreciación + amortización

* Renta neta - pérdidas tributarias

Interés neto = gastos por intereses - ingresos por intereses

Límite tributario = 30 % del EBITDA tributario

Reparo tributario en el ejercicio

=

interés neto que exceda el 30 % del EBITDA tributario

Obsérvese, que bajo este procedimiento el reparo se efectúa respecto al interés neto y no sobre el gasto total por intereses.

Finalmente, es importante anotar que¹⁰:

La limitación cuantitativa de intereses vigente a partir del 1 de enero de 2021 resultaría aplicable inclusive a préstamos o endeudamientos celebrados con anterioridad.

9 Conforme la tercera disposición complementaria final del D.S. N° 432-2020-EF.
10 Tal como se menciona en el punto 2.5 del apartado 2 de la Exposición de Motivos del D. Leg. N° 1424.

Esto es importante, pues no se han incluido otras normas transitorias que permitan que al interés proveniente de endeudamientos obtenidos antes del 2021 se aplique la regla anterior en virtud del patrimonio neto.

(iii) Arrastre de intereses no deducibles

Con la modificación se permite que los intereses netos que no hubieran podido ser deducidos en el ejercicio (esto es, los que excedieron el límite) puedan ser adicionados a aquellos correspondientes a los cuatro ejercicios inmediatos siguientes, quedando sujetos al límite conforme a lo que establezca el Reglamento.

Sobre el particular, la misma Acción 4 señala que esta medida contribuiría a minimizar los efectos de la volatilidad de las ganancias en la capacidad de cualquier entidad para deducirse los gastos por intereses abonados¹¹.

(iv) Límite de ingresos por intereses exonerados

Cabe indicar que solo serán deducibles los intereses netos que no excedan el 30 % del EBITDA tributario, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos.

Para tal efecto, no se computarán los intereses exonerados e inafectos generados por valores cuya adquisición haya sido efectuada en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúen una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50 %) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

(v) Análisis práctico

Planteamos a continuación un ejemplo práctico, para fines ilustrativos y coadyuvar a una mejor comprensión del tema bajo desarrollo; no obstante, procede señalar que se encuentra pendiente la reglamentación sobre el procedimiento de cálculo a realizar.

Conceptos	Supuesto 1	Supuesto 2	Supuesto 3
Renta neta imponible (pérdida tributaria)	10'000,000.00	10'000,000.00	-10'000,000.00
Gastos por intereses	3'000,000.00	3'000,000.00	3'000,000.00
Ingresos por intereses*	0.00	-2'500,000.00	-2'500,000.00
Intereses netos (IN) (A)	3'000,000.00	500,000.00	500,000.00
Depreciación (D)	2'500,000.00	2'500,000.00	2'500,000.00
Amortización (Am)	400,000.00	400,000.00	400,000.00
IN + D + Am	5'900,000.00	3'400,000.00	3'400,000.00
EBITDA TRIBUTARIO	15'900,000	13'400,000	0.00
Límite: 30 % EBITDA Trib (B)	4'770,000	4'020,000	0.00
Intereses netos no deducibles (A - B)	0.00	0.00	500,000.00

11 Página 19 del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015.

Análisis	No se produce reparo por cuanto los intereses netos resultan menores al límite máximo deducible.	No se produce reparo por cuanto los intereses netos resultan menores al límite máximo deducible.	El importe no deducible se podrá adicionar a los intereses generados en los 4 ejercicios inmediatos siguientes y se sujetan al límite según lo que senale el reglamento.
----------	--	--	--

* En ninguno de los supuestos se han obtenido intereses exonerados.

Nota: sin perjuicio del cálculo efectuado, en el rubro III del presente artículo planteamos algunas controversias sobre el particular.

2. Exclusiones a la aplicación del límite deducible

En concreto¹²:

- Las empresas del sistema financiero y de seguros¹³.
- Las empresas de *factoring*¹⁴.
- Contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio gravable sean menores o iguales a 2,500 UIT (S/ 11'000,000 para el 2021).
- Intereses para endeudamientos para el desarrollo de proyectos de infraestructura pública, servicios públicos, servicios vinculados a estos, investigación aplicada y/o innovación tecnológica¹⁵, que se realice mediante asociaciones público-privadas
- Intereses de endeudamientos provenientes de la emisión de valores mobiliarios representativos de deuda^{16 17}.

Sin perjuicio de la aplicación de dichas excepciones, procede indicar que, respecto a los dos últimos supuestos antes señalados, los intereses serán computables a efectos de calcular el límite del 30 % del EBITDA tributario. Dichos intereses son deducibles aun cuando excedan el referido límite.

III. ASPECTOS CONTROVERTIDOS PARA APLICAR LA LIMITACIÓN

Con la modificación del inciso a) del artículo 37, vigente entre el 2019 y 2020 (que observaba aún la limitación del gasto en función del ratio 3 a 1 deuda/patrimonio neto), también tuvo que ser necesaria la modificación del Reglamento de la LIR (mediante el D.S. N° 338-2018-EF¹⁸). La modificatoria del Reglamento de la LIR incidía en la forma de cálculo de la proporcionalidad de los intereses

deducibles (señalados en el numeral 1 del punto II), bajo la regulación vigente en los ejercicios 2019 y 2020.

Sin embargo, dicho procedimiento ya no podría aplicarse para la nueva regla de deducción en función del EBITDA tributario a partir del 2021. En este punto, resulta necesario que se reglamente el procedimiento del cálculo del límite deducible para su debida aplicación por parte de los contribuyentes, lo cual de suyo implica también la regulación de la fórmula que resulte aplicable.

Tener en cuenta que la vigencia del D. Leg. N° 1424 no está supeditada a la publicación del reglamento; no obstante, para su correcta aplicación sí es indispensable. Ello considerando que, para determinar el límite tributario, la base de cálculo (EBITDA tributario) corresponde a la renta neta imponible (RNI) y, por lo cual, en caso de que surja un importe reparable por intereses, ello debería ser adicionado y, en tal sentido, variaría dicha RNI sobre la cual se ha realizado el cálculo.

Otro punto que se requiere precisar es respecto a la depreciación y amortización que debe ser adicionada, a efectos de la determinación del EBITDA tributario; en nuestra consideración, se entendería que debería corresponder a la **admitida para fines tributarios**.

Respecto al gasto e ingresos por intereses, apreciamos que deben corresponder a los **devengados en el ejercicio** y bajo la aplicación de las reglas tributarias previstas en el artículo 57 de la LIR; ello independientemente del tratamiento contable que se haya otorgado¹⁹.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

En virtud del análisis previo realizado, consideramos pertinente plantear, a modo de síntesis, las siguientes consideraciones respecto a la aplicación del límite para la deducción de intereses en función del EBITDA tributario:

- a. La legislación peruana se basa en las recomendaciones del Plan de Acción 4 BEPS-OCDE, que tiene por finalidad frenar prácticas elusivas y evitar la erosión de la base imponible. Aunque presenta significativas variantes en su aplicación, así no se ha regulado un importe mínimo de interés neto deducible.
- b. A nivel Perú se aplica para todas las empresas vinculadas y no vinculadas (salvo supuestos de excepción específicos). En tal sentido, no se ha restringido su aplicación solo a los grupos multinacionales.
- c. Su aplicación es indistinta a que se haya producido perjuicio fiscal o no.
- d. Se permite sumar el exceso de intereses netos (no deducido en el ejercicio) a los intereses de los 4 ejercicios siguientes.
- e. La aplicación del límite basado en el 30 % del EBITDA tributario en el ejercicio 2021, bajo un contexto de crisis económica producto del COVID-19 y en el cual resulta previsible que muchas empresas obtendrán pérdidas tributarias en el ejercicio 2020, originará que no se puedan deducir los intereses netos en el 2021.

Además, si bien se permite su arrastre a los 4 ejercicios siguientes, si las empresas mantuvieran en dicho lapso un saldo de pérdida arrastrable, no podrían efectuar la deducción. De suyo ello implica también una debida evaluación del sistema de compensación a elegir, bajo el artículo 50 de la LIR.

12 Según lo establecido en el numeral 2 del inciso a) del artículo 37 de la LIR.
13 Señaladas en el artículo 16 de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.
14 No comprendidas en el ámbito de la citada Ley N° 26702, obligadas a inscribirse en el Registro de empresas de *factoring* no comprendidas en el ámbito de la Ley General, a las que se refiere el Capítulo VI de la Resolución SBS N° 4358-2015 o norma que la sustituya.
15 En el marco del Decreto Legislativo N° 1224.
16 Siempre que cumpla con las condiciones establecidas en la norma.
17 Se puede revisar el Informe N° 093-2020-SUNAT/7T0000.
18 En específico se modificó el literal a) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

19 A tal efecto, puede revisarse el Informe N° 043-2020-SUNAT/7T0000.

NORMAS TRIBUTARIAS, LABORALES Y VINCULADAS

Resolución de Superintendencia N° 000026-2021/SUNAT: modifican normativa vinculada al Sistema de Emisión Electrónica para Empresas Supervisadas

Publicación: 24/02/2021

Vigencia: 01/03/2021

La Resolución de Superintendencia (R.S.) N° 206-2019/SUNAT (22/10/2019) aprobó el Sistema de Emisión Electrónica para Empresas Supervisadas (SEE - Empresas Supervisadas) como el medio de emisión del recibo electrónico por servicios públicos (SP).

Asimismo, por el artículo 2 de la R.S. N° 318-2017/SUNAT se designa como emisores electrónicos a las administradoras privadas de fondos de pensiones (AFP), para que emitan por todas sus operaciones –salvo el servicio de arrendamiento y/o subarrendamiento de bienes inmuebles situados en el país– facturas electrónicas y boletas de venta electrónicas en el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente o en el SEE Operador Servicios Electrónicos (OSE).

Debido a que las AFP también se encuentran bajo el control de la SBS, la Sunat considera que resulta conveniente

que puedan utilizar el SEE - Empresas Supervisadas para emitir el comprobante empresas supervisadas SBS por los servicios que brindan a sus afiliados y beneficiarios, que además no están gravados con el IGV y son supervisados por la SBS. De tal modo que puedan usar el SEE - Empresas Supervisada o el SEE que corresponde.

En ese sentido, mediante la R.S. N° 000026-2021/SUNAT, se modifican las R.S. N°s 206-2019/SUNAT, 318-2017/SUNAT, 239-2018/SUNAT¹ e incluso la 097-2012/SUNAT, que creó el Sistema de Emisión Electrónica desarrollado desde los sistemas del contribuyente. La finalidad de las modificaciones a las referidas normas es que las AFP puedan emitir sus comprobantes de pago usando el SEE - Empresas Supervisadas o el SEE que corresponda en función de la operación.

¹ Norma que establece el uso obligatorio del Sistema de Emisión Electrónica Operador de Servicios Electrónicos y del Sistema de Emisión Electrónica Sunat Operaciones en Línea y modifica la Resolución de Superintendencia N° 117-2017/SUNAT

Resolución de Superintendencia N° 000031-2021/SUNAT: presentación de escritos de reclamación a través de MPV- SUNAT

Publicación: 25/02/2021

Vigencia: 26/02/2021

Mediante la R.S. N° 077-2020/SUNAT (08/05/2020), se creó la Mesa de Partes Virtual de la Sunat (MPV-Sunat), con la finalidad de facilitar la presentación por esa vía de documentos que se presenten de manera presencial en las dependencias de la Sunat, a excepción de aquellas declaraciones o solicitudes que, conforme a la normativa específica, pudieran realizarse a través del sistema Sunat Operaciones en Línea (SOL) u otro medio electrónico, estableciéndose que en estos casos los documentos ingresados por la MPV-SUNAT se tendrán por no presentados.

Asimismo, con la R.S. N° 084-2016/SUNAT y modificatorias, se aprobó el Sistema Integrado del Expediente Virtual (SIEV) para el llevado de expedientes electrónicos, y a través de la R.S. N° 190-2020/SUNAT (31/10/2020) se incorporó a los expedientes electrónicos de reclamación al SIEV. La normativa del SIEV establece que los escritos de reclamación se debían presentar mediante el Sistema SOL

o mediante escritos presentados en los Centros de Servicios al Contribuyente.

Mediante la presente norma, se incorpora **la quinta disposición complementaria final a la R.S. N° 084-2016/SUNAT**, a través de la cual se regula el uso de la MPV-Sunat para la interposición del recurso de reclamación, así como la presentación de otros escritos y solicitudes vinculados a un expediente electrónico de reclamación. En ese sentido, se reconoce expresamente la posibilidad de usar la MPV-Sunat para la presentación de los recursos de reclamación y se regula un procedimiento específico.

Otro punto importante es que, si bien en la parte considerativa de la resolución se precisa que, “a pesar de que el medio electrónico implementado para la presentación del escrito de reclamación en los referidos supuestos es el sistema SOL, se han venido realizado presentaciones, a través de la MPV-Sunat; **por lo que se considera conveniente aprobar las normas que regulen la interposición del**

recurso de reclamación en tales supuestos a través de esta (...)", la norma no ha establecido una disposición transitoria o similar que precise sobre los **escritos presentados a través de la MPV-Sunat antes de su vigencia** y que serían declarados inadmisibles. No obstante, se podría considerar razonable que, al ser una "norma procedimental", al reconocer la posibilidad de la MPV-Sunat como vía

para la presentación de los recursos de reclamación, ello debería validar la presentación de los recursos a través de la MPV-Sunat.

Finalmente, sobre este tópico se puede revisar la sección "Consultorio Tributario" publicada en la primera quincena de febrero de 2021 en *Contadores & Empresas*, disponible en la zona de suscriptores.

Otras normas relevantes

- **Resolución N° 029-2021-OSCE/PRE**
Amplían vigencia de la certificación de los profesionales y técnicos que laboran en ciertas entidades públicas

Publicación: 15/02/2021
Vigencia: 16/02/2021
- **Resolución de Fiscalía de la Nación N° 210-2021-MP-FN**
Trabajo remoto en los despachos fiscales

Publicación: 16/02/2021
Vigencia: 17/02/2021
- **Decreto de Urgencia N° 020-2021**
Decreto de Urgencia que modifica el otorgamiento de subsidios para la recuperación del empleo formal, entre otras medidas

Publicación: 17/02/2021
Vigencia: 18/02/2021
- **Ley N° 31124**
Modifican norma que establece medidas de control en los insumos químicos y productos fiscalizados

Publicación: 17/02/2021
Vigencia: 18/02/2021, excepto los artículos 2 y 4, los cuales entran en vigencia a los 90 días hábiles de la publicación de la presente ley.
- **Resolución Administrativa N° 000014-2021-P-CE-PJ**
Suspenden trabajo presencial en los órganos jurisdiccionales

Publicación: 18/02/2021
Vigencia: 19/02/2021
- **Ley N° 31125**
Prohíben contratar personal de la salud como locadores de servicios

Publicación: 19/02/2021
Vigencia: 20/02/2021
- **Decreto Supremo N° 009-2021-SA**
Prorrogan estado de emergencia sanitaria

Publicación: 19/02/2021
Vigencia: 20/02/2021
- **Decreto Supremo N° 029-2021-PCM**
Aprueban el Reglamento de la Ley del Gobierno Digital

Publicación: 19/02/2021
Vigencia: 20/02/2021
- **Resolución de Secretaría de Gestión Social y Diálogo N° 001-2021-PCM/SGSD**
Aprueban protocolo para desarrollar reuniones digitales no presenciales

Publicación: 21/02/2021
Vigencia: 22/02/2021
- **Decreto Supremo N° 004-2021-PRODUCE**
Aprueban el reglamento de la sociedad de beneficio e interés colectivo

Publicación: 23/02/2021
Vigencia: 24/02/2021
- **Decreto de Urgencia N° 022-2021**
Decreto de urgencia que establece bono extraordinario al personal de salud

Publicación: 22/02/2021
Vigencia: 23/02/2021 hasta el 31/05/2021
- **Resolución de Superintendente N° 019-2021-SMV/02**
Modifican la celebración de juntas de accionistas no presenciales a empresas supervisadas por la SMV

Publicación: 24/02/2021
Vigencia: 25/02/2021
- **Decreto Supremo N° 027-2021-EF**
Procedimiento para identificación del personal de salud beneficiario de la bonificación extraordinaria por exposición al COVID

Publicación: 24/02/2021
Vigencia: 25/02/2021
- **Decreto Supremo N° 036-2021-PCM**
Prórroga el estado de emergencia nacional declarado por D.S. N° 184-2020-PCM, prorrogado por los D.S. N°s 201-2020-PCM y 008-2021-PCM, y modifica el D.S. N° 184-2020-PCM

Publicación: 27/02/2021
Vigencia: 01/03/2021

Los establecimientos permanentes en el Impuesto a la Renta: principales aspectos sobre su configuración

Resumen

Entendiendo al establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad económica, resulta imprescindible hablar del tiempo como uno de los elementos necesarios para su configuración. En ese sentido, resulta de interés, en primer término, desarrollar los aspectos que observa la normativa aplicable sobre su configuración; y, seguidamente, cómo las medidas adoptadas por los Estados para evitar la propagación del COVID-19 y el desarrollo de nuevas formas de trabajo afectan su calificación y, por tanto, la tributación de las empresas.

Carla VILLASANTE CUMPA

Abogada por la Universidad Católica de Santa María (UCSM). Egresada de la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima, con estudios de especialización en Tributación y Comercio Internacional por la Universidad Católica San Pablo. Exfuncionaria de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Se desempeña como abogada y gerente en materia tributaria y empresarial.

PALABRAS CLAVES: Establecimiento permanente / Ley del Impuesto a la Renta / CDI / Residencia / Plazo / OCDE / Trabajo remoto / Teletrabajo / Obligaciones formales.

INTRODUCCIÓN

Las personas y empresas pueden llevar a cabo sus actividades en diferentes países, suponiendo la generación de ingresos en cada uno de estos y abriendo la posibilidad de que cada uno pueda ejercer su potestad tributaria sobre dichos ingresos. La configuración de dicha situación sería perjudicial para los obligados, es por ello que, con la intención de minimizar estos efectos, los diferentes Estados han previsto un marco jurídico que establece la permanencia de dichas actividades en el tiempo como requisito principal para encontrarse sometida bajo una u otra jurisdicción tributaria, surgiendo así el concepto de establecimiento permanente (en adelante, también EP).

Teniendo en cuenta que el tiempo es un elemento clave para la configuración de un EP, es de interés verificar cómo las medidas adoptadas por los Estados para evitar la propagación del COVID-19 afectan su calificación y la tributación de las empresas.

I. ASPECTOS GENERALES DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

1. ¿Qué entendemos por establecimiento permanente?

En líneas generales podemos entender como EP al **lugar fijo de negocios** mediante el cual una empresa **realiza toda o parte de su actividad económica**, y cuya existencia nos permitirá principalmente determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa cuya residencia principal se encuentra en otro Estado.

Ahora bien, es innegable evitar hacer referencia al concepto de EP sin correlacionarlo con los denominados convenios para evitar la doble imposición - CDI. En ese sentido, podrían surgir las siguientes interrogantes: ¿en qué contexto podemos o debemos hablar de la existencia de un EP? ¿Es exclusiva su concepción de los CDI?

Así, tenemos que, tomando en cuenta los comentarios que forman parte del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE - MCOCDE, estaremos frente a la existencia de un EP siempre que confluyan los siguientes **tres elementos**:

a) La existencia de un **lugar de negocios**.

Donde la empresa desarrolla sus actividades tales como un local, maquinaria, concesiones, inclusive la prestación de servicios por un tiempo determinado.

b) El lugar de negocios debe ser fijo .	Esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia.
c) Que las empresas realicen todas o parte de sus actividades mediante este lugar fijo de negocios .	Lo que significa que los trabajadores que dependen de un modo u otro de la empresa cumplen las labores encomendadas por la misma en el Estado en el que está situado el lugar fijo.

La Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), hasta antes de la aprobación del Decreto Legislativo N° 1424, que incorpora el artículo 14-B a la Ley, no contenía una definición de lo que debía entenderse como EP, **dejando al Reglamento¹** las condiciones que debíamos tomar en cuenta a fin de determinar si nos encontrábamos frente a uno; pero, como ya lo habíamos mencionado, es a partir de la modificación del 2019 que ahora nuestra LIR sí contempla las condiciones que debemos tomar en cuenta a efectos de determinar o no la existencia de un EP.

En este punto solo haremos referencia al concepto de EP que podemos ensayar a la luz de la incorporación en la LIR del artículo 14-B.

En ese orden de ideas, veremos que, para efectos de la LIR, el EP debe ser concebido como:

El **lugar fijo de negocios**, mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades en el país.

Comprenderá además a **las obras de construcción y la prestación de servicios**, siempre que estas se presten o tomen para su realización un plazo **mayor a 183 días** en un periodo cualquiera de 12 meses, asimismo comprende a las **actividades de representación** o agencia a través de las cuales la empresa no residente concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos.

Habiendo establecido que la noción o definición, elementos o consideraciones especiales no solo se conciben en los CDI, sino que también forman parte de nuestra legislación doméstica, la respuesta a la interrogante **¿en qué contexto podemos o debemos evaluar la existencia de un establecimiento permanente?** Corresponderá evaluar y verificar la existencia de un EP siempre que estemos frente al supuesto de que quien desarrolla sus actividades en todo o en parte sea una empresa cuya residencia principal no se encuentra en el país. **¿Es exclusiva su concepción de los CDI?** No podemos concluir que el concepto de EP sea de exclusivo uso en un contexto de CDI, ya que, independientemente de su existencia o no, una empresa cuya residencia principal no sea en el Perú podrá desarrollar sus actividades en el país configurando un EP. Lo que sí es importante señalar es que, al amparo de un CDI, se podrán contrarrestar los efectos nocivos de la imputación tributaria en todos los países en los que la empresa desarrolle sus actividades; en ese sentido, por ejemplo, los CDI determinan que un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante, salvo que esta realice su actividad por medio de un EP situado en aquel.

Algunos ejemplos de establecimiento permanente, los mismos que dividiremos en 2 grupos:

a) Su determinación no depende de su permanencia en el tiempo, tenemos:	<ul style="list-style-type: none">■ Las sedes de dirección;■ las sucursales;■ las oficinas;■ las fábricas;■ los talleres; y■ las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
b) Su determinación requiere como elemento fundamental su permanencia en el tiempo por un plazo mínimo, algunos ejemplos son:	<ul style="list-style-type: none">■ Una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión, solo si su duración excede el plazo de 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses, según lo dispuesto por la LIR o según el plazo negociado por los Estados contratantes al amparo de un CDI si este fuera menor.■ La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, solo si se prestan durante un periodo o periodos que excedan el plazo de 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses, según lo dispuesto por la LIR o según el plazo negociado por los Estados contratantes al amparo de un CDI si este fuera menor.

Para mayor claridad propondremos dos sencillos ejemplos:

La empresa Young People Inc. es una empresa constituida en EE. UU., dedicada al desarrollo y fabricación de productos de atención médica y vacunas, la misma que es subsidiaria de Chemical Innovation Inc. (desarrolladores de la vacuna contra el COVID-19), ha decidido, a efectos de llevar a cabo las negociaciones para la venta de sus vacunas en Perú, establecer una oficina de representación. Para ello contrataron los servicios profesionales de un estudio de abogados en Perú, los nombró sus representantes para llevar a cabo todos los trámites de inscripción de poderes de los representantes de Young People Inc. en Perú, quienes deberán de negociar y cerrar los acuerdos de compraventa de las vacunas, sea con entidades públicas o privadas, y, adicionalmente, solicitaron un informe legal tributario de todas las obligaciones fiscales que asumirá dicha oficina una vez inicie sus actividades. Asimismo:

- El estudio de abogados facturará todos los gastos a nombre de la matriz.
- No se ha determinado un plazo determinado de duración de la misma en Perú.
- Todos los trámites concluyeron exitosamente el 12/02/2020.

De lo señalado:

¿Podemos establecer que Young People Inc. cuenta con un establecimiento permanente en Perú?

La respuesta es **sí**, ya que tenemos que Young People Inc. es una empresa constituida en EE. UU., por tanto, estamos frente a una empresa no residente o no domiciliada en el país, que ha decidido **llevar adelante parte de sus actividades económicas en Perú**. Para ello, su directorio ha determinado el **establecimiento de una oficina de representación en el Perú**, la misma que se constituye como lugar fijo a través del cual llevará adelante dichas actividades. El plazo en el que llevará **adelante es irrelevante**; sin embargo, sí resulta de interés el haberse verificado que dichos representantes tienen la capacidad de llevar adelante todas las etapas de negociación involucradas en la compraventa de las vacunas hasta la firma de los contratos definitivos.



1 Artículo 3.

2. El establecimiento permanente y la determinación del Impuesto a la Renta

El artículo 14 de la LIR establece que son contribuyentes del impuesto, entre otros, **las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de las empresas** unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza **constituídas en el exterior**. Dichas entidades, tal como lo dispone el segundo párrafo del artículo 6 de la LIR, determinarán el impuesto que en definitiva deberán pagar **solo sobre sus rentas gravadas de fuente peruana**.

En ese mismo sentido, el inciso e) del artículo 7 de la LIR dispone que deberá considerarse a las sucursales, agencias o cualquier establecimiento permanente como **entidades domiciliadas en el país, respecto de sus rentas de fuente peruana**.

En ese orden de ideas, los **beneficios producidos** por las actividades realizadas a través de un EP (lugar fijo de negocios) de una entidad constituida en el exterior se encuentran **bajo la potestad tributaria peruana**, significando que, a efectos de determinar el Impuesto a la Renta que en definitiva se encuentren obligados a pagar, deberán aplicar las normas legales y reglamentarias peruanas.

Dicho de este modo, los establecimientos permanentes deberán cumplir con todas las obligaciones formales exigidas igual que todos los contribuyentes, entre ellas, por ejemplo, su inscripción en el RUC, emisión de comprobantes de pago y llevado de libros contables, entre otros.

Sobre el particular, la Sunat en su Informe N° 037-2020/SUNAT ha señalado:

"(...) que se encuentran obligados a inscribirse en el RUC, entre otros, las oficinas de representación y los **establecimientos permanentes de no domiciliados**, en la medida que tengan la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la Sunat; siendo que, para su inscripción, deben cumplir con los requisitos generales y específicos previstos para tal efecto".

De igual forma, el Tribunal Fiscal, a través de la RTF N° 10351-1-2017, ha indicado:

"(...) si la Sunat, detecta la existencia de rentas por las que correspondía que tributara un contribuyente distinto, como es el establecimiento permanente, esta podía iniciarle a este una fiscalización considerando los hechos constatados y emitir la resolución de determinación correspondiente".

3. ¿Cómo determina la LIR la existencia de un establecimiento permanente?

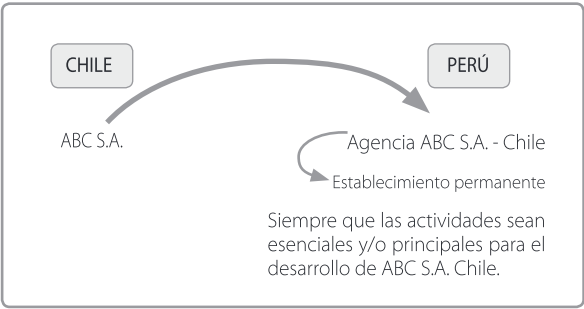
Conforme lo establecido en el artículo 14-B de la LIR², actualmente consideraremos EP a:

3.1. Todo lugar fijo de negocios mediante el cual una entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades.

La LIR exige que, a efectos de que se configure un establecimiento permanente, las actividades desarrolladas por la entidad en el lugar fijo de negocios tienen que tener la característica de ser **esenciales y significativas para la entidad**, caso contrario, si la entidad

solo desarrolla actividades de carácter preparatorio o auxiliar, no nos encontraremos frente al supuesto de configuración de establecimiento permanente, salvo que dichas actividades conjuntamente con otras desarrolladas en el país por la entidad y/o sus partes vinculadas constituyan funciones complementarias que formen parte de la operación de un negocio cohesionado.

Así, tenemos que constituyen establecimientos permanentes **las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar**, instalación o estructura, fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.



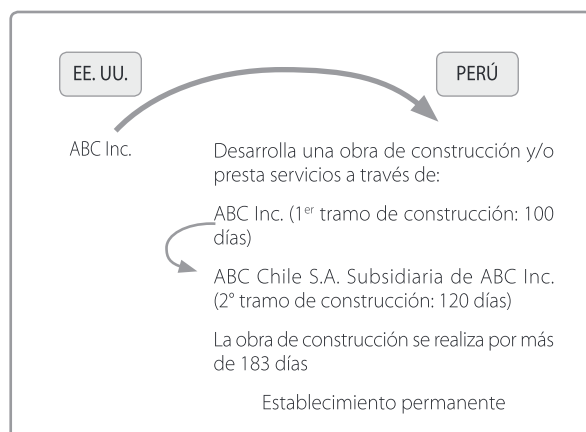
3.2. Las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, cuando su duración sea superior a 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los convenios para evitar la doble imposición, en cuyo caso ese será el plazo aplicable.

Por ejemplo, el plazo establecido por el CDI Perú-Corea, que establece un plazo de 6 meses, los mismos que deberán computarse como tales de acuerdo a las normas domésticas de cada país contratante, sin discriminación (artículo 23 del CDI Perú-Corea).

3.3. La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, por un periodo o periodos que en total excedan de 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los CDI, en cuyo caso ese será el plazo aplicable. De la redacción de este supuesto en la LIR entendemos que debe existir un proyecto principal, el mismo que supone para su desarrollo la prestación de servicios, también se puede entender que se refiere a la prestación de cualquier tipo de servicios, cualquiera fuese su naturaleza, cuya prestación exceda el plazo de los 183 días y que además deberíamos computar todos los servicios relacionados a su prestación. Actualmente no es un tema claro y queda en manos de la Administración dilucidar las dudas.

Para efectos del cómputo del plazo señalado en los puntos 3.2 y 3.3 se deberá sumar el o los periodos en que partes vinculadas a la entidad desarrollan actividades idénticas, sustancialmente similares o conexas.

2 Artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 1424, vigente desde el 1 de enero de 2019.



3.4. Cuando una persona actúe en el país por cuenta de una entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y, como tal, concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la entidad y dichos contratos se celebren:

- i) En nombre de la entidad;
- ii) para la transferencia del derecho de propiedad o del derecho de uso de bienes de propiedad de las entidades o sobre los que estas tienen el derecho de uso; o,
- iii) para la prestación de servicios por parte de estas.

Resulta importante también señalar que, para efectos de lo dispuesto por la LIR, una entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior puede contar en el país con uno o varios establecimientos permanentes cuando disponga en el país de diversos lugares fijos de negocios o realice en el país actividades claramente diferenciables, que de manera independiente cumplan los requisitos para calificar como establecimientos permanentes, siempre que su gestión se realice de manera separada. De ser así, cada establecimiento permanente tendrá la condición de contribuyente del impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de esta ley y tributarán de manera independiente.

II. LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y LA PANDEMIA POR COVID-19

1. ¿El COVID-19 y las nuevas formas de desarrollo de las actividades modifican las reglas para determinar la existencia de un establecimiento permanente?

En el caso de que los **Estados no cuenten con CDI vigentes con el Perú**, hasta el momento el panorama es incierto, ya que cualquier modificación o suspensión respecto del cómputo del plazo requerido para la configuración de un establecimiento permanente requerirá necesariamente de la emisión de una ley o un decreto legislativo (de haberse facultado al ejecutivo para legislar en materia tributaria) que disponga la suspensión del cómputo de plazos debido a consideraciones de fuerza mayor producto exclusivo de las medidas adoptadas por el Gobierno en la coyuntura del COVID-19.

Distinto es el panorama **para el caso de los Estados que cuentan con CDI vigentes con el Perú**, ya que la OCDE, el 3

de abril de 2020 a través de su Secretariado, ha elaborado **un documento a modo de recomendaciones**, en el que se realiza un análisis del impacto de la crisis COVID-19 en la aplicación de las **disposiciones de los CDI relativas** a establecimiento permanente, residencia fiscal y trabajadores transfronterizos; en ese sentido, las recomendaciones vertidas servirán de guía a los Estados a efectos de que puedan interpretar y aplicar las disposiciones relativas a los casos mencionados tomando en consideración los supuestos afectados por la mencionada crisis.

El mencionado documento, si bien menciona ejemplos adoptados por los Estados de Reino Unido, Irlanda o Australia, servirán de guía para que la Sunat pueda aplicar e interpretar las reglas para la determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente, ya que a la fecha esta no se ha pronunciado sobre estos extremos.

A continuación, se analizarán algunos de esos supuestos y que sirven de recomendaciones pasibles de ser tomadas en cuenta en el análisis de **supuestos amparados por nuestros CDI** vigentes, tales como los que contamos con Chile, México, Suiza, Canadá, Portugal, Brasil, Corea y Japón.

2. Las acciones del agente y la constitución del establecimiento permanente

En la misma línea, la prestación de los servicios de un agente a través del teletrabajo puede dar lugar a la configuración de un establecimiento permanente de una empresa en otro Estado, si el empleado en cuestión concluye contratos en representación de la empresa y, por tanto, actúa como agente dependiente.

En similar sentido a lo señalado en el supuesto anterior, la OCDE concluye que, en estos casos, la existencia de un establecimiento permanente en un Estado requiere que el ejercicio de este tipo de funciones se realice de forma permanente y habitual, y no de manera esporádica, excepcional y transitoria.

En tal sentido, lo importante para la Administración Tributaria en este supuesto pasaría por determinar la habitualidad del ejercicio de los poderes de contratación por parte del agente en el Estado donde está temporalmente localizado. Está claro que no podríamos recurrir a dicho supuesto excepcional cuando el agente viniera ejerciendo tales poderes desde su vivienda con anterioridad a la crisis COVID-19.

3. Las obras de construcción como establecimiento permanente

De acuerdo a las disposiciones gubernamentales adoptadas por el Perú a través del D.S. N° 046-2020-PCM, con la finalidad de evitar la propagación del COVID-19, las obras de construcción quedaron suspendidas temporalmente durante el periodo comprendido entre el 15 de marzo de 2020 y el mes de mayo de 2020, mes en que se inicia la primera fase de reactivación económica, produciendo que tal interrupción temporal de las actividades de construcción pueda computar a los efectos del cálculo del plazo para constituir un establecimiento permanente. Supuesto que merece una particular atención, ya que la Administración Tributaria, de acuerdo a las normas vigentes, no podría disponer la suspensión del cómputo de los plazos establecidos en la LIR.

La queja como medio de defensa contra la cobranza coactiva

Resumen

En el presente informe se realizará un análisis de las principales notas características de la queja conforme se encuentra regulada en el Código Tributario, con la finalidad de que, luego de tener claro el alcance de esta figura procesal, dicho conocimiento nos permita su utilización práctica como mecanismo de defensa dentro del procedimiento de cobranza coactiva frente a actuaciones que vulneran los derechos del contribuyente. Asimismo, a través de algunos casos prácticos, ejemplificaremos supuestos donde la queja se hace relevante para defenderse de arbitrariedades en el procedimiento.

Jaime MORALES MEJÍA

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Egresado de la Maestría de Derecho Tributario de la PUCP, así como con estudios de posgrado en Derecho Empresarial y de Finanzas en la Universidad ESAN. Especialista en Derecho Tributario internacional por la Universidad Austral, Argentina. Se ha desempeñado como asesor del Tribunal Fiscal, ejerciendo como abogado y asesor en materia tributaria y corporativa.

PALABRAS CLAVES: Queja / Medio de defensa / Cobranza coactiva / Deuda exigible / Suspensión de la cobranza / Conclusión de la cobranza / COVID-19.

INTRODUCCIÓN

Es común que los deudores tributarios sean parte de procedimientos tributarios en los cuales las actuaciones de la Administración Tributaria –y, en algunos casos, del Tribunal Fiscal– no respeten las formalidades y/o procedimientos, situaciones que, además de transgredir el ordenamiento jurídico tributario, traen como consecuencia la afectación de los derechos y legítimos intereses de los contribuyentes.

En tal sentido, es la queja uno de los mecanismos procesales que le permiten al deudor tributario ejercer la defensa de sus derechos con la finalidad de no verse afectado por un supuesto de indefensión frente a actuaciones o procedimientos realizados que contravienen lo establecido en el Código Tributario.

I. LA QUEJA COMO MECANISMO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

1. ¿Qué es la queja en materia tributaria?

En el literal h) del artículo 92 del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹, se reconoce como uno de los derechos

que corresponden a los deudores tributarios interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por **cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el referido código.**

A su turno, el artículo 155 del Código Tributario establece que la queja se presenta², entre otros, **cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el citado código**, debiendo ser resuelto por las autoridades y en el plazo que se detalla en el siguiente cuadro:

Queja en materia tributaria	
Autoridad que debe resolver	Plazo
Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal	<ul style="list-style-type: none">Dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
El ministro de Economía y Finanzas	<ul style="list-style-type: none">Dentro del plazo de veinte (20) días, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

Asimismo, la norma precisa que **no se computará dentro del plazo** para resolver aquel que se haya otorgado a la

1 Aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario).

2 Cabe indicar que, en el marco del estado de emergencia nacional y aislamiento social obligatorio, la queja contra las actuaciones de la Administración Tributaria se presentará a través de la mesa de partes virtual del Tribunal Fiscal haciendo uso del correo TFmesadepartes@mef.gob.pe; para mayores alcances, puede dirigirse al siguiente enlace: <https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/comunicado_TF_12062020.pdf>.

Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información, agregando que las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja, con la finalidad de coadyuvar a la mejor defensa de los derechos e intereses de los administrados.

2. ¿Quiénes pueden plantear la queja?

Conforme a lo establecido en el artículo 92, literal h) del Código Tributario, tiene legitimidad para **obrar activa todo deudor tributario** que afirme ser víctima de una actuación o procedimiento que afecte sus legítimos derechos e intereses, es decir, podrá plantear la queja el deudor tributario en su calidad de contribuyente³ o responsable⁴.

II. EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA: MEDIO DE COERCIÓN PARA EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

1. La autotutela y el procedimiento de cobranza coactiva

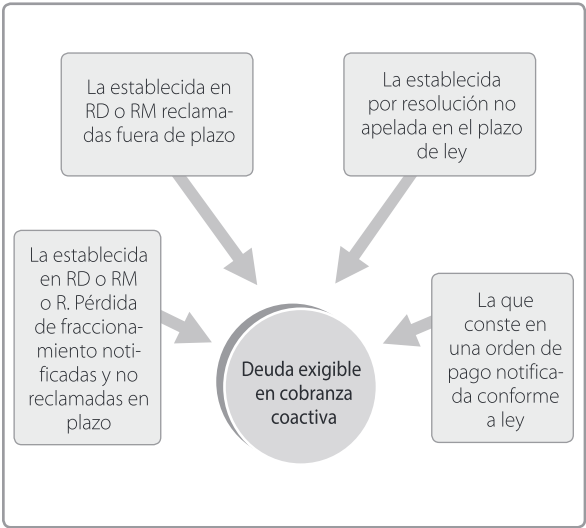
A través de la potestad de autotutela, se le otorga a la Administración el privilegio de resolver sus propias situaciones jurídicas declarando su propio derecho e imponiéndolo a los particulares sin necesidad del concurso de las autoridades del Poder Judicial⁵; siendo ello así, considerando las importantes funciones que le incumben a la Administración Tributaria, como es el caso de la recaudación de tributos, **aquella puede y debe ejercer el cobro coercitivo de las deudas tributarias.**

A su turno y ya a nivel normativo, la autotutela se traduce en lo previsto en el artículo 114 del Código Tributario, según el cual la cobranza coactiva de las deudas tributarias es una facultad de la Administración Tributaria, que se ejerce a través del ejecutor coactivo, funcionario que requiere del concurso y colaboración de los auxiliares coactivos, agregándose que el procedimiento de cobranza coactiva de la Sunat se ceñirá a las disposiciones establecidas en el citado código.

A mayor abundamiento, en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, regulado mediante la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT, se establece que este se aplica –entre otros– para el procedimiento que lleve a cabo la Sunat en ejercicio de la facultad coercitiva, a fin de hacer efectivo el cobro de la deuda exigible detallada en el artículo 115 del Código Tributario y demás actos que se deriven del citado procedimiento⁶.

2. La deuda exigible en cobranza coactiva y el inicio del procedimiento

El artículo 115 del Código Tributario establece los supuestos de deuda exigible en cobranza coactiva, esto es, la deuda que será susceptible de **acciones de coerción** para su cobranza por el ejecutor coactivo, como puede ser una medida cautelar de embargo contra los bienes del deudor tributario, siendo que en el siguiente gráfico se detallan los principales supuestos de deuda exigible:



Respecto al inicio del procedimiento, conforme lo indicado en el artículo 117 del Código Tributario, el procedimiento de cobranza coactiva “es **iniciado** por el Ejecutor Coactivo **mediante la notificación** al deudor tributario de la **Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato** de cancelación de las Órdenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro **de siete (7) días hábiles (...).**”.

3. El carácter indetenible de la cobranza coactiva

Como vimos anteriormente, uno de los efectos de la autotutela administrativa es la potestad de la Administración Tributaria de ejecutar forzosamente el cobro de la deuda tributaria, de ahí que el artículo 119 del Código Tributario disponga que **ninguna autoridad ni órgano administrativo, político ni judicial podrá suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva en trámite, con excepción del ejecutor coactivo**, quien deberá hacerlo cuando se presenten los casos a que alude el inciso a) (suspensión) o cuando se produzcan los supuestos consignados en el inciso b) (conclusión).

III. LA QUEJA Y SU RELEVANCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COBRANZA COACTIVA

Teniendo en cuenta que el procedimiento de cobranza coactiva supone el uso de facultades exorbitantes por parte de la Administración Tributaria y que, una vez iniciado, no hay ninguna autoridad ni órgano que pueda suspender o concluir el procedimiento, existe una gran posibilidad de que el ejecutor coactivo, en su afán de realizar la cobranza de los adeudos tributarios, incurra en alguna actuación que vulnere los derechos de los contribuyentes.

3 “Artículo 8.- Contribuyente
Contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.

4 “Artículo 9.- Responsable
Responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este”.

5 MENDOZA UGARTE, Armando. *La ejecución coactiva. Comentarios al Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva*. Línea Negra, Lima, 2009, pp. 32-33.

6 Cabe indicar que el presente artículo solo comprenderá aspectos del procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Sunat respecto del cobro de tributos internos.

En dicho contexto, la queja⁷ es el mecanismo procesal por excelencia que puede servir como herramienta de defensa del contribuyente ante actuaciones o procedimientos realizados por el ejecutor coactivo que infrinjan las disposiciones del Código Tributario, hecho que finalmente se traduce en una transgresión de los derechos de los deudores tributarios, frente a la cual no corresponde la interposición de los recursos de reclamación o apelación.

De otro lado, es del caso indicar que, si bien en el artículo 119 del Código Tributario se contemplan las **causales de suspensión y conclusión** del procedimiento de cobranza coactiva, las cuales –en principio– deberían ser declaradas de oficio por el propio ejecutor coactivo o en virtud de un escrito (de parte) presentado por el deudor tributario, adjuntando para ello la información y/o documentación pertinente (como podría ser la resolución que otorga un fraccionamiento tributario o **voucher** de pago de la deuda, etc.), también puede utilizarse la queja⁸ para dicho efecto, la misma que se presentará ante el Tribunal Fiscal y no ante el ejecutor coactivo, y que, precisamente, buscará que se aplique la causal que determine la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva según corresponda.

IV. ANÁLISIS CASUÍSTICO DE LA PROCEDENCIA DE LA QUEJA EN EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

1 CASO PRÁCTICO



Utilización de la queja para cuestionar la validez de la notificación de valores y/o resoluciones de la Sunat

La empresa La Preferida E.I.R.L. ha tomado conocimiento de que la Sunat le ha iniciado un procedimiento de cobranza coactiva⁹ sin haberle notificado previamente los valores en que se sustenta, a lo que debe agregarse que **no reconoce al personal** que, según la Sunat, habría recibido las resoluciones de determinación y resoluciones de multa relacionadas con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, objeto de la deuda.

En tal sentido, la empresa considera que los valores materia del procedimiento de cobranza coactiva no han sido notificados conforme a ley, por lo que consulta lo siguiente:

- ¿Qué medio legal puede utilizar la empresa para defenderse del procedimiento de cobranza coactiva que se ha iniciado en su contra?

Solución:

De acuerdo con lo previsto en el artículo 104 del Código Tributario¹⁰, los actos de la Administración Tributaria deben ser notificados de acuerdo con las modalidades que se señalan en el citado artículo, de lo contrario, la diligencia de notificación no surtirá efectos legales.

Por su parte, el artículo 115 del citado código señala que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, considerando, entre otros supuestos, como **deuda exigible** a la establecida mediante resolución de determinación o de multa **notificada** por la Administración y no reclamada en el plazo de ley, a la establecida por resolución no apelada en el plazo de ley o por resolución del Tribunal Fiscal y la que conste en orden de pago notificada conforme a ley.

Seguidamente, el numeral 1 del artículo 116 del citado cuerpo legal señala que la Administración Tributaria, a través del ejecutor coactivo, ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles, incluyendo expresamente como una de sus facultades, **el verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva**.

De las normas anteriormente citadas se puede inferir que la deuda tributaria solo será exigible para efectos del procedimiento de cobranza coactiva, siempre **que hubiera sido notificada conforme a ley**, aspecto que compete verificar al ejecutor coactivo por mandato expreso del artículo 116 del Código Tributario citado, siendo que también le compete al ejecutor verificar la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria a efectos de establecer si existe un recurso impugnativo en trámite conforme con los plazos de ley y proceder a la conclusión o suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, según corresponda, conforme con lo previsto por el artículo 119 del citado Código Tributario.

En el caso de que dicho ejecutor **no cumpla con efectuar la verificación que le compete y prosiga con la cobranza coactiva** de una deuda tributaria que no es exigible por no haber sido notificada válidamente o por existir causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, entre otras, las vinculadas a la validez del acto de notificación, es derecho del **ejecutado presentar una queja ante el Tribunal Fiscal**, entidad que, conforme con lo previsto por el artículo 155 del Código Tributario, debe pronunciarse respecto de estas actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor, lo que incluye el emitir pronunciamiento sobre la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria cuya cobranza coactiva se pretende y que justamente es cuestionada por el ejecutado.

Siendo ello así, el medio legal que puede utilizar la empresa para defenderse de un procedimiento de cobranza coactiva en el que se ha producido una notificación inválida de los valores es la queja regulada en el artículo 155 del

7 En este supuesto, debe ser presentada directamente ante el Tribunal Fiscal.
8 Como hemos visto anteriormente, la queja tiene un ámbito de aplicación mucho más amplio que no se circunscribe únicamente a los supuestos del artículo 119 del Código Tributario, ya que comprende cualquier actuación o procedimiento que afecte directamente o infrinja lo establecido en dicho código, **como podría ser el caso de la vulneración del artículo 115 del referido código, en el supuesto de que el ejecutor coactivo inicie una cobranza coactiva respecto de una deuda que no tiene la calidad de exigible**.
9 Cabe indicar que la resolución de ejecución coactiva fue notificada mediante notificación electrónica, de conformidad con lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 221-2015/SUNAT.

10 Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Código Tributario, la misma que se materializa por medio de la presentación de un escrito a través de la mesa de partes virtual¹¹, siendo que la Oficina de Atención de Quejas deberá pronunciarse dentro del plazo de 20 días hábiles de presentada la queja.

② CASO PRÁCTICO



Pagos anticipados, ocultamiento de rentas y medidas cautelares previas

La empresa Tkonstruyo S.A. es una empresa constructora que se dedica a la construcción de edificios multifamiliares para su venta a personas naturales, contando con varios proyectos de vivienda en diferentes distritos de la capital.

Como parte del cumplimiento de sus obligaciones contractuales, ha venido culminando con los acabados de los departamentos del edificio Tristar, los cuales procedió a entregar en los meses de octubre y noviembre de 2019. Cabe indicar que en el **mes de julio de 2019**, el 30 % de sus clientes procedieron a cancelar el monto de sus departamentos aprovechando sus ingresos adicionales por gratificaciones.

La Sunat ha iniciado el procedimiento de fiscalización a Tkonstruyo S.A. por los meses de mayo, junio y julio de 2019, habiendo detectado que la empresa no ha reconocido los ingresos por la cancelación de los departamentos en el mes de julio de 2019, por lo que ha procedido a emitir las correspondientes resoluciones de determinación y de multa; adicionalmente, al considerar que su accionar califica como un comportamiento deliberado para ocultar ingresos, a través de su ejecutor coactivo ha procedido a trabar una medida cautelar previa de embargo en forma de retención sobre las cuentas bancarias de la empresa.

Siendo ello así, la empresa consulta lo siguiente:

- ¿Califica como ocultamiento de ingresos a fin de trabar una medida cautelar previa la discrepancia entre la Administración Tributaria y el contribuyente sobre el momento en que debe reconocerse un ingreso?
- ¿Qué mecanismo de defensa puede utilizar para dejar sin efecto el embargo que afecta sus cuentas bancarias?

Solución:

- i) Según lo dispuesto en el artículo 56 del Código Tributario, excepcionalmente, **cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable** o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, la Administración, a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, puede trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando esta no sea exigible

coactivamente, siendo que para estos efectos, entre otros, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando **oculte total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consigne activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos**. En tal sentido, con la finalidad de determinar la configuración de esta causal establecida en el inciso b) del artículo 56 del Código Tributario, esto es, verificar el ocultamiento de ingresos, no es suficiente haber hecho reparos a la declaración jurada del contribuyente en tanto la medida cautelar, por su propia naturaleza, no procede en todas las situaciones en que se haya detectado una supuesta omisión, sino en casos excepcionales, en que exista un comportamiento del deudor que los justifique.

Por tanto, en el caso de existir discrepancia entre la Administración Tributaria y el contribuyente acerca del momento en que debe reconocerse como ingreso los pagos anticipados realizados por la venta de los departamentos para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de julio de 2019, **dicha situación no califica como un ocultamiento de ingresos que justifique la adopción de una medida cautelar previa**, conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3227-5-2008.

- ii) Siendo ello así, y estando a que el accionar del ejecutor coactivo ha vulnerado las disposiciones del Código Tributario, el mecanismo de defensa que puede utilizar la contribuyente es la **queja, la misma que debe presentar ante el Tribunal Fiscal (Oficina de Atención de Quejas), con la finalidad de que se levante la medida cautelar previa de embargo en forma de retención sobre las cuentas bancarias de la empresa**, para lo cual –conforme lo indicamos anteriormente– corresponderá que la contribuyente presente su escrito de queja a través de la mesa de partes virtual del Tribunal Fiscal al correo: TFmesadepartes@mef.gob.pe, siendo que, en el caso de que la queja sea declarada fundada, se deberá levantar la medida cautelar.

Finalmente, es importante tener en consideración que, en el caso de medidas cautelares, como son los embargos en forma de retención, entre otros, de acuerdo con el inciso h) del numeral 1 del citado artículo 20 del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva¹², se establece que el deudor **podrá solicitar al ejecutor¹³ que el embargo no le impida el cumplimiento de las obligaciones legales de naturaleza tributaria, laboral o alimenticia a su cargo y de los pagos necesarios para el funcionamiento del negocio**, siendo que para tal efecto deberá acreditar en forma fehaciente: i) que el vencimiento de las obligaciones o las fechas de pago se producen durante la vigencia del embargo en forma de retención (como pueden ser las obligaciones de pago de remuneraciones a sus trabajadores, pago de tributos, luz, agua, entre otros); y, ii) que no cuenta con otros ingresos o deudas por cobrar que permitan el funcionamiento de su negocio.

¹² Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 216-2004-SUNAT.

¹³ Presentando para ello un escrito ante el ejecutor coactivo, lo que puede hacer mediante el Formulario Virtual N° 5011. Para mayores alcances, puede dirigirse al siguiente enlace: <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/acciones-de-cobranza-empresas/expediente-electronico/6901-05-escritos-virtuales>.

¹¹ Conforme se ha indicado en el numeral 1 del punto I del presente.

Caso práctico integral IR 2020 - Tercera categoría

Resumen

En el siguiente artículo se plantea el desarrollo de un caso integral de determinación de Impuesto a la Renta empresarial 2020, analizando los principales aspectos tributarios que se deben observar. Se analizan operaciones de coyuntura, como gastos por movilidad y trabajo remoto en el contexto de pandemia, desmedros bajo el nuevo procedimiento para acreditar su deducción, entre otros. Se presenta el marco teórico y los cálculos para determinar la renta neta imponible, así como el impuesto anual

Marco HERRADA CÓRDOVA

Asesor-consultor tributario contable. Contador Público Colegiado. Titulado en Contabilidad y Auditoría por la Universidad de Piura (UDEP) y administrador de empresas por la misma universidad. Con especialización en tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). Ex servidor público de Sunat, ex auditor tributario en Price Waterhouse Coopers - PwC Perú y Bakertilly Perú.

PALABRAS CLAVES: Impuesto a la Renta / Tercera categoría / Renta Anual 2020 / Formulario virtual N° 0710 / Trabajo remoto.

I. PLANTEAMIENTO DEL CASO

Empresa : Productos Avícolas Juan Pablo S.A.C.
Actividad económica : 1080-Elaboración de piensos (alimento seco) -preparados para animales
Régimen tributario : Régimen General del Impuesto a la Renta

Para efectos de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio gravable 2020, se nos presenta la siguiente información:

Operaciones durante el ejercicio:

- La empresa sufrió el **robo de mercadería** en uno de sus almacenes valorizada en libros por S/ 43,600. La empresa aseguradora cubrió el 60 % de la pérdida. Se realizó la denuncia policial, pero a la fecha de cierre del ejercicio aún no se concluye el procedimiento judicial.
- La empresa contrató por los meses de julio a diciembre a un proveedor que le brindó un **servicio de movilidad y traslado** para 12 de sus trabajadores administrativos por un monto mensual de S/ 2,500 (más IGV). Se

detectó que dichos trabajadores tenían las mayores dificultades al momento de acudir al centro de labores por la lejanía de su domicilio y el riesgo de contagio. Se sabe que las oficinas de la empresa se encuentran en una zona céntrica de la ciudad.

- Durante el ejercicio 2020 la empresa ha invertido en un **Curso de especialización en industria alimentaria** a favor del gerente de producción por un importe de S/ 8,200
- Durante el año ha realizado las siguientes **donaciones**:
 - Donación de dinero mediante cheque a un hospital del Minsa por S/ 44,800 para la compra de oxígeno. El donatario le emitió una resolución que acreditaba que la donación fue aceptada y un acta de entrega.
 - Realizó en el mes de diciembre la entrega de alimentos y víveres a **las familias más afectadas** de la localidad. Para dicha actividad incurrió en un gasto total de S/ 15,610 (no incluido IGV).
- En el mes de febrero la empresa, en aplicación de la normativa contable, ha efectuado la contabilización por concepto de **desvalorización de inventarios** por un importe de S/ 35,000, esto a partir de que se determinó que había un lote de mercadería en mal estado al 01/02/2020. Por ello se realizó su destrucción, para lo cual se hizo la comunicación a Sunat 6 días hábiles antes de la destrucción, que se realizó **frente a notario público**.

Asimismo, en el mes de noviembre efectuó una nueva desvalorización por un importe de S/ 14,000, por la

- cual sustentó internamente con un **informe técnico**, realizando la comunicación 2 días antes de la fecha de destrucción.
- La empresa ha optado por asumir los gastos por **contratar servicio de internet en casa para 2 de sus trabajadores administrativos** que, siendo destacados para trabajo remoto, manifestaron no tener este servicio en casa. El costo anual del servicio fue de S/ 3,500 y es pagado directamente por el empleador, a quien le emiten los respectivos recibos de servicio público.
 - En el mes de **enero de 2021**, a la empresa le emitieron una factura electrónica por un servicio de **asesoría legal** recibido en el mes de noviembre 2020 por un total de S/13,500. La empresa provisionó el gasto en su ejercicio.
 - En el mes de noviembre la empresa brindó un servicio a una empresa domiciliada en Ecuador. El servicio constó de una asistencia técnica para la elaboración de una nueva variedad de productos, mediante informe y videoconferencia. Se contabilizó por dicho servicio US\$ 7,500 a un tipo de cambio de S/ 3.51.

Información adicional

- Al cierre del ejercicio 2019 se mostró un **patrimonio neto** de S/ 231,000.
- Los **pagos a cuenta** del ejercicio suman S/ 103,268 y el **ITAN** pagado no compensado contra los pagos a cuenta es de S/ 13,886.
- Los **ingresos netos** del ejercicio 2020 son S/ 13,120,500.
- La **utilidad contable** del ejercicio, según balance de comprobación, es S/ 715,200 y no incluye la provisión por participación, la cual será pagada antes del vencimiento de la declaración anual.

II. ANÁLISIS TRIBUTARIO Y CONTABLE

1. Pérdidas extraordinarias

Esta operación tenemos que analizarla respecto al gasto contabilizado y el ingreso por concepto de indemnización:

1.1 Gasto reparable

Conforme al inciso d) del artículo 37, son deducibles las **pérdidas extraordinarias** que se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, **en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros**.

No obstante, se establece como requisito para su deducción que **se haya probado judicialmente** el hecho delictuoso o que **se acredite que es inútil ejercer la acción judicial** correspondiente.

En el enunciado se nos menciona que la empresa cuenta solamente con la **denuncia** al cierre del ejercicio. Al respecto, el Tribunal Fiscal, mediante diversas resoluciones tales como las RTF N° 3852-4-2008, N° 05509-2-2002 y N° 00016-5-2004, ha señalado que la copia de la denuncia policial no es prueba suficiente para acreditar la ocurrencia

del hecho, sino que se deberá iniciar con las acciones judiciales o sustentar las causas por las que resulta imposible ejercer dicha acción.

Por lo tanto, en la medida en que no se acredite judicialmente el robo sufrido, la empresa deberá **adicionar temporalmente** en el 2020 la parte no cubierta por la aseguradora y será deducible en el ejercicio en que culmine el proceso judicial:

- Pérdida reconocida en el ejercicio 2020 : S/ 43,600
- Indemnización del seguro (60 %) : S/ 26,160

Pérdida no cubierta sin procedimiento judicial (adición temporal)	S/ 17,440
---	-----------

Asimismo, la parte cubierta por la aseguradora constituye también un gasto no aceptado tributariamente.

Pérdida cubierta por seguro (adición permanente)	S/ 26,160
--	-----------

1.2. Ingreso no gravado

Conforme al inciso b) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, las indemnizaciones destinadas a reponer total o parcialmente un bien **son gravadas** solamente **en la parte que excedan** el costo computable de dicho bien.

En el enunciado se indica que la indemnización no cubre la totalidad del bien, por tanto, los S/ 26,160 recibidos por la aseguradora **se consideran ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta**, debiéndose deducir dicho monto en la determinación anual.

Ingreso por indemnización (deducción)	26,160
---------------------------------------	--------

2. Gastos por traslados del personal durante la pandemia

El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) establece el cumplimiento del **principio de causalidad** para la deducción del gasto, lo que implica que debe ser necesario para producir renta gravada y mantener la fuente productora.

Asimismo, el último párrafo del precitado artículo 37 señala los criterios conformantes del principio de causalidad: “Para efecto de determinar que los gastos sean **necesarios** para producir y mantener la fuente, estos deberán ser **normales**¹ para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como **razonabilidad**² en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad**

1 Citamos la RTF N° 10569-3-2012 sobre este criterio: “Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos **deberán ser normales para la actividad que genera renta gravada** (...)” (el resaltado es nuestro).

2 El Tribunal Fiscal, a través de la RTF N° 753-3-99, establece una aproximación a lo que se considera como proporcionalidad y razonabilidad: “Serán deducibles solo los gastos que cumplan con el propósito de mantener la fuente productora de renta o generar nuevas rentas, () para tal fin debe meritarse si el monto del gasto corresponde al volumen de las operaciones del negocio, para lo cual **corresponde examinar la proporcionalidad y razonabilidad de la deducción, así como el modus operandi de la empresa**” (el resaltado es nuestro).

para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros”.

Si bien en un contexto regular, el gasto del traslado del trabajador **desde su domicilio al centro de labores** que no se encuentra ubicado en una zona de difícil accesibilidad no resultaría razonable que el empleador lo asuma, no obstante, existen circunstancias especiales habilitantes que ameritarían la intervención del empleador de asumir el traslado de su personal **para viabilizar la prestación del servicio**, como puede ser el estado de emergencia sanitaria y el alto riesgo de contagio que pone en riesgo la salud y la vida del personal si se trasladan en transporte público, lo que **calificaría como condición de trabajo**.

Cabe precisar que el término “condición de trabajo” no se encuentra regulado a través de una norma tributaria; sin embargo, dicho concepto es entendido para cualquier concepto (en dinero o en especie) entregado a los trabajadores para que estos puedan **cumplir a cabalidad sus labores encomendadas**.

El Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N°s 8729-5-2001, 09222-1-2001, 8653-4-2001 y 01215-5-2002 ha señalado que “(...) se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador (...)”.

A fin de poder acreditar la condición de trabajo, se deberá probar la situación particular de la empresa y sustentar la necesidad de que esta asuma dicho gasto ante el riesgo sanitario que implicaría que dichos trabajadores acudan por sus propios medios al centro de labores.

Por lo tanto, resultaría razonable acreditar que estos desembolsos podrían ser considerados como condición de trabajo y, por lo tanto, no representan una ventaja o beneficio patrimonial para el trabajador, por lo que dicho desembolso constituiría un gasto deducible para la empresa, y para el trabajador no constituiría un beneficio patrimonial, por ello no estará gravado con el Impuesto a la Renta de quinta categoría ni constituirá base de cálculo de los beneficios sociales, aportaciones y/o contribuciones.

Movilidad por traslados al domicilio (deducible 100 %)	S/ 0.00
--	---------

3. Gastos de capacitación al personal

Conforme al **inciso II)** del artículo 37 LIR, son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

El último párrafo del precitado artículo 37 nos precisa que los gastos a los que se refieren los incisos I) y II) deben cumplir con el **criterio de generalidad**, además de ser normales para la actividad que genera renta y razonables en función de los ingresos del contribuyente.

¿Un curso de especialización debe cumplir con el criterio de generalidad?

Mediante el Decreto Legislativo N° 1120 (publicado el 18/7/2012 y vigente desde el 1/1/2013), se modificó el inciso k) del artículo 21 del Reglamento de Ley de Impuesto a la Renta que establece lo siguiente:

“Entiéndase por sumas destinadas a la **capacitación del personal**, a aquellas invertidas por los empleadores con el fin de **incrementar las competencias** laborales de sus trabajadores, a fin de coadyuvar a la mejora de la productividad de la empresa, **incluyendo los cursos de formación** profesional o que otorguen un **grado académico**, como cursos de carrera, posgrados y maestrías”.

Adicionalmente, tenemos que la Segunda Disposición Complementaria Final del mismo Decreto Legislativo N° 1120 indica lo siguiente:

“El criterio de **generalidad** establecido en el artículo 37 de la ley **no será aplicable** para la deducción de los gastos de capacitación que **respondan a una necesidad concreta** del empleador de invertir en la capacitación de su personal a efectos de que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora”.

Es decir que, como regla principal, se deberá acreditar la necesidad concreta de la empresa de invertir en el curso de especialización en favor del gerente de producción. Se deberán evaluar las características particulares que puedan surgir por cada caso.

Para el caso de análisis cabe concluir que el curso de especialización pagado por la empresa constituirá un **gasto deducible** bajo el entendido de que la materia de estudio está directamente vinculada con el desempeño del trabajador y, por consiguiente, coadyuvará a la generación de rentas gravadas. No obstante, la empresa deberá estar en capacidad de acreditar fehacientemente el gasto con los respectivos comprobantes de pago, bancarización y documentación necesaria que acrediten que el curso ha sido tomado por el respectivo trabajador y que su aplicación repercuta en el mejoramiento de sus funciones propias de su cargo.

Sin perjuicio de ello, se recomienda hacer la evaluación de cada caso particular a fin de determinar si se cumple lo anteriormente citado

Curso de especialización a gerente (deducible 100 %)	S/ 0.00
--	---------

4. Donaciones

Conforme al inciso x) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, las donaciones son aceptadas como gasto, siempre que sean entregadas a Entidades Perceptoras de Donaciones (debidamente registradas en la Sunat) y que la donación no exceda del **diez por ciento (10 %) de la renta neta de tercera categoría**³, luego de efectuada la compensación de pérdidas a la que se refiere el artículo 50 de la ley.

3 Para efectos de calcular el límite, la renta neta de tercera categoría incluye los gastos por donaciones y/o aportes a que se refiere el inciso a) del artículo 6 de la Ley N° 30479. (Única disposición complementaria final del D.S. N° 2017-2017-EF).

Respecto de las familias donatarias, estas no cumplirían con calificar como entidades receptoras de donaciones. En caso de donaciones a entidades del Sector Público Nacional, estas se consideran de manera automática como Entidades Receptoras de Donaciones; no obstante, el donante acreditará la entrega de la siguiente manera:

Entidades y dependencias del Sector Público Nacional (excepto empresa)

Mediante **acta de entrega y recepción del bien donado** y una copia autenticada de la **resolución** correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada

A efectos de calcular el límite máximo deducible se deberá considerar el 10 % de renta neta imponible conforme a la información obtenida en el punto III del presente informe y, conforme a ello, determinar si el gasto de donaciones por deducir supera el límite máximo (en nuestro caso, determinamos que no lo supera).

Por lo tanto, no habrá reparo por exceso del límite y será deducible en la medida que cumpla con los requisitos establecidos.

Para el caso planteado tenemos lo siguiente:

Concepto	Análisis	Gasto deducible	Gasto reparable
Donación de dinero a entidad del Estado.	Si es aceptado como gasto (sujeto a límite), dado que se cuenta con la resolución y acta de entrega.	S/ 44,800	S/ 0.00
Entrega de víveres y alimentos.	No es deducible como gasto, puesto que no se realizó a una entidad receptora de donación.	S/ 0	S/ 15,610

Donación no aceptada (adición)	S/ 15,610
--------------------------------	-----------

5. Desmedros

Aspectos contables

La NIC 2 Inventarios señala en su párrafo 9 que: **“Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor”**.

Asimismo, el párrafo 6 de la NIC 2 define al valor neto realizable como: “El 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 llevar a cabo la venta”.

En el caso propuesto, al tratarse de productos en mal estado, **el valor neto realizable de dicha mercadería será cero**, dado que no se podrá obtener ninguna ganancia por su venta y debe reconocerse esa pérdida en resultados.

Periodo	Valor en libros	Valor neto de realización	Pérdida
Febrero	35,000	0	35,000
Noviembre	14,000	0	14,000

Aspectos tributarios

El inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son deducibles los desmedros de existencias debidamente acreditados⁴.

En el caso de la destrucción de existencias, el procedimiento aceptado tributariamente mediante el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Renta para acreditar su deducción **hasta el 21/4/2020** era, únicamente,

a través de su destrucción frente a notario público y con previa comunicación a la Sunat en un plazo no menor a seis (6) días hábiles antes de realizar la destrucción.

A partir del 22 de abril que entra en vigor el Decreto Supremo N° 086-2020-EF⁵ se modifica el precitado inciso c), modificando la fecha de comunicación de seis (6) días hábiles a dos (2) días hábiles anteriores a la destrucción; además de establecerse un procedimiento específico para acreditar el desmedro de existencias mediante un informe técnico⁶ y previa comunicación a Sunat. Asimismo, mediante la primera disposición complementaria transitoria del D.S. N° 086-2020-EF, se estableció un procedimiento excepcional para aquellos contribuyentes que hubieran requerido la destrucción de mercadería durante el periodo de emergencia del 16/03/2020 hasta el 31/07/2020, mediante la presentación del informe técnico y cumpliendo con su presentación en el plazo establecido, el cual para el caso planteado no resulta aplicable⁷.

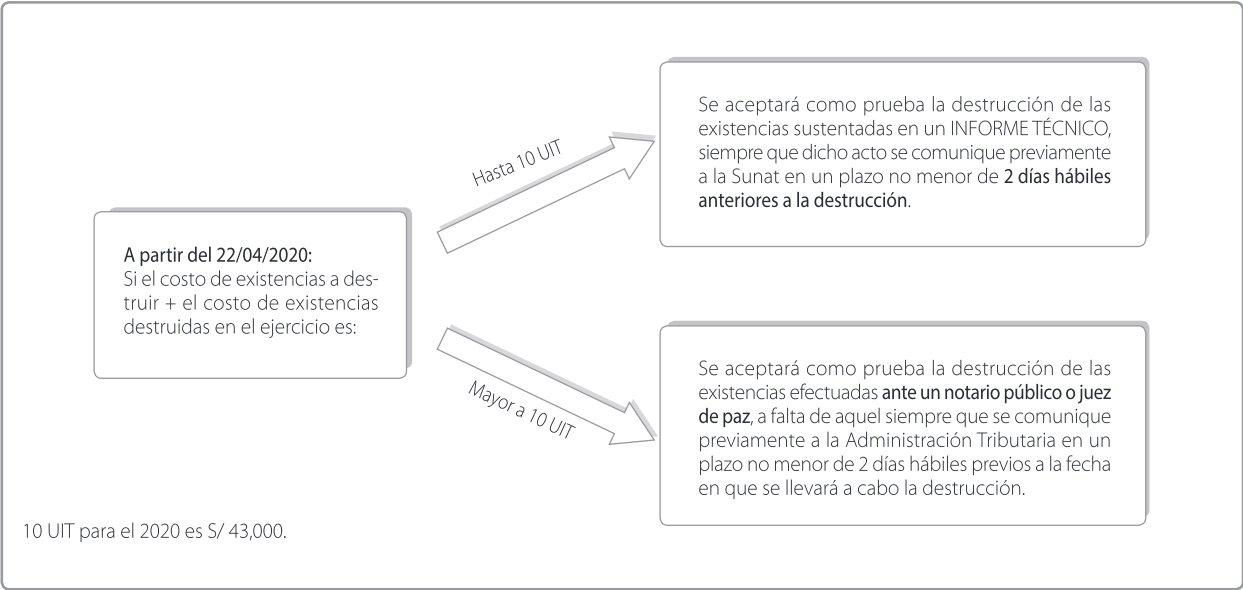
4 Entiéndase por desmedro a la pérdida **de orden cualitativo e irreparable** de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines que estaban destinados.

5 Mediante el Decreto Supremo N° 086-2020-EF (publicado el 21/04/2020 y vigente a partir del día siguiente), se modificó el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

6 El informe deberá contener lo siguiente:

- i) Identificación, cantidad y costo de las existencias a destruir.
- ii) Lugar, fecha y hora de inicio y culminación del acto de destrucción.
- iii) Método de destrucción empleado.
- iv) De corresponder, los datos de identificación del prestador del servicio de destrucción: nombre o razón social y RUC.
- v) Motivo de la destrucción y sustento técnico que acredite la calidad de inutilizable de las existencias involucradas, precisándose los hechos y características que han llevado a los bienes a tal condición
- vi) Firma del contribuyente o su representante legal y de los responsables de tal destrucción, así como los nombres y apellidos y tipo y número de documento de identidad de estos últimos.

7 Al respecto, puede revisar nuestro artículo “La destrucción de existencias y su debida acreditación” publicado en nuestra revista en la segunda quincena de abril 2020 (pp. 15-17).



Análisis de la operación

Ambas destrucciones se comunicaron dentro del plazo de 6 y 2 días hábiles anteriores a la fecha de destrucción respectivamente, por lo que corresponde revisar si dicha destrucción se debió realizar frente a notario o sustentar mediante informe

Periodo	Pérdida contable	Forma de sustento
Febrero	35,000	Se realizó frente a notario
Noviembre	14,000	Se sustentó mediante informe técnico

Para el mes de febrero se encontraba vigente únicamente la acreditación de la destrucción de la mercadería frente a **notario público**, siempre que se realice la comunicación a la Sunat 6 días previos a la destrucción.

Para el mes de noviembre se encontraba vigente el nuevo procedimiento que establecía la opción de acreditar la destrucción con un informe técnico, siempre que se realice la comunicación a Sunat 2 días antes de la fecha y que el costo de la mercadería a destruir + mercadería destruida en el ejercicio no supere las 10 UIT (S/ 43,000):

Costo de la mercadería a destruir + mercadería destruida = 35,000 + 14,000 = **49,000 (SUPERA LAS 10 UIT).**

Como el monto supera el límite máximo permitido, **la empresa debió acreditar la destrucción frente a notario público, por lo que el informe técnico no resulta válido.**

Por lo tanto, la destrucción de existencias realizada en **noviembre no es aceptada como gasto tributario, debiendo adicionar dicho importe**

Desmedro de existencias (adición permanente)	S/ 14,000
--	-----------

6. Gastos vinculados al trabajo remoto⁸

El criterio principal para la deducción del gasto es cumplir con el principio de **causalidad**, es decir, acreditar la necesidad del gasto asumido para la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente productora, además de otros criterios importantes, como la **razonabilidad** del gasto (en función de los ingresos), **normalidad** (en función de la actividad), generalidad (a aquellos trabajadores que cumplan determinada condición) y fehaciencia (acreditar mediante elementos mínimos probatorios la realidad de la operación y su causalidad).

En este punto, resulta válido señalar que como dichos gastos están vinculados con el trabajo remoto y, por ende, permiten que los trabajadores puedan cumplir sus funciones, podrán ser deducibles en la medida que se **acredite correctamente** con la documentación correspondiente el cumplimiento de los requisitos previamente señalados.

En el caso planteado se señala que los recibos de servicio público son **emitidos directamente a nombre del empleador** por lo que corresponderá acompañarlos con documentación complementaria que acredite que el servicio ha sido realizado.

Gastos por trabajo remoto (100% deducible)	S/ 0.00
--	---------

Tener presente que, conforme al artículo 7 del Decreto Supremo N° 010-2020-TR⁹, y en el supuesto de que el trabajador del sector privado sea **quien proporcione los medios o mecanismos** para el desarrollo del trabajo remoto, las partes pueden acordar la **compensación de los gastos adicionales** derivados del uso de tales medios o mecanismos, por lo que se recomienda en este punto dejar constancia de la situación particular de los trabajadores seleccionados para la realización del trabajo remoto y la decisión de que se les pueda cubrir el gasto de internet.

8 Para mayores alcances puede revisar el artículo “¿Resultan deducibles los gastos asumidos por el empleador en el trabajo remoto?”, publicado en nuestra revista de la segunda quincena de febrero 2021 (pp. 12-16).

9 Norma que reglamenta el trabajo remoto previsto en el D.U. N° 026-2020.

7. Servicios facturados en ejercicio posterior

En virtud del literal j) artículo 44 LIR, el gasto debe sustentarse con el respectivo comprobante de pago que cumpla los requisitos y características mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago¹⁰.

No obstante, se debe tener en cuenta que el antepenúltimo párrafo del artículo 57 de la LIR establece el criterio del devengado para el reconocimiento de gastos dentro de un ejercicio gravable. Así, se regula que:

“Tratándose de los gastos de tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva independientemente de la oportunidad en que se paguen, y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago”.

Procede señalar que a efectos de imputar un gasto a un ejercicio determinado, deberemos analizar la forma y condiciones particulares con las que se prestó el servicio y determinar si se ha generado la obligación de su pago.

Para el caso planteado, tenemos que los hechos sustanciales (inicio y culminación del servicio) se dieron en el periodo de noviembre de 2020.

Prevalencia del devengo frente al comprobante de pago

Al respecto, tenemos la postura de Sunat que se aprecia en el Informe N° 005-2017-SUNAT/5D0000, el cual privilegia el devengo para la imputación del gasto; no obstante, considera que la oportunidad para la emisión y/o entrega de los comprobantes de pago es hasta la fecha de presentación de la DJ Anual.

“Son deducibles los gastos conocidos y devengados en el ejercicio de que se trate, aun cuando los comprobantes de pago que lo sustenten hayan sido emitidos y/o entregados después del cierre del ejercicio, pero hasta la fecha de presentación de la declaración jurada anual”.

Asimismo, con fecha 4/9/2019 se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Casación N° 2391-2015, en la cual se expresa el criterio jurisprudencial respecto al reconocimiento de gastos bajo el principio del devengado, que, si bien privilegia también el devengo para la imputación del gasto a un periodo específico, no condiciona la deducción del gasto a la oportunidad de emisión del comprobante de pago al no haberse previsto dicha causal en el literal j) artículo 44 de la LIR.

10 No obstante, dicho gasto debe encontrarse debidamente acreditado con documentación fehaciente. Al respecto el Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 00087-10-2016 (06/01/2016), precisa lo siguiente “Que asimismo en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03708-1-2004 y 00120-5-2002, se estableció que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos”.

“Se imputarán las rentas de tercera categoría producidas en el ejercicio comercial en que se devengue al igual que los gastos, porque conforme al criterio del devengado, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o pagan, **independientemente de la fecha de emisión del comprobante de pago** o la cancelación del servicio”.

Conforme a lo expuesto, se puede concluir que el gasto se debe imputar en el periodo de su devengo (noviembre de 2020), aun cuando el comprobante de pago que lo sustenta se emita de forma extemporánea (en este caso, en enero de 2021).

Para el caso planteado, concluiremos que dicho gasto será deducible en su totalidad en el ejercicio de su devengo, siempre que se acredite su realidad y causalidad con los elementos mínimos probatorios y su devengo en dicho periodo.

Servicio facturado en ejercicio posterior (100 % deducible)	S/ 0.00
---	---------

8. Ingresos en el exterior de Ecuador

En los casos que una empresa domiciliada en el Perú obtenga ingresos o registre costo/gasto con proveedores del exterior y cuyo país de origen haya celebrado acuerdos o convenios de doble imposición a nivel de Estados, se deberá considerar lo citado en dicho acuerdo o convenio respecto a que sea solo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, se realice una tributación compartida.

Entre los acuerdos para evitar la doble imposición firmados por el Perú y que se encuentran vigentes, está el régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina (Decisión N° 578), que abarca actualmente a los países de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Conforme al artículo 14 del convenio, las rentas obtenidas por servicios profesionales, técnicos, asistencia técnica y consultoría, en los países miembros serán gravables donde se genere el beneficio económico, señalando además, que el lugar donde se genera dicho beneficio será en el país donde se imputa y registra el gasto (en este caso, en Ecuador). Por consiguiente, el servicio no estará sujeto a ninguna retención en el Perú y tributará únicamente en Ecuador.

Por tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, **deberán considerarlas como exoneradas para los efectos de la correspondiente determinación del Impuesto a la Renta, como sería el caso de la empresa peruana.**

$$\text{US\$ } 7,500 \times 3.51 = \text{S/ } 26,325$$

Ingresos del exterior de Ecuador (deducción permanente)	S/ 26,325
---	-----------

III. DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA IMPONIBLE Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

Conforme al enunciado, se nos indica que la **utilidad contable**, según balance de comprobación ascendente a

S/ 715,200, no incluye aún la participación de utilidades de los trabajadores, por lo que procederemos con su cálculo:

1. Participación de los trabajadores

Tributariamente, la participación de utilidades constituye gasto deducible para el ejercicio 2020, siempre y cuando se cancele hasta el vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual de renta, conforme a lo establecido en el literal v) del artículo 37 de la LIR. Para fines del caso asumiremos que las participaciones serán pagadas en su totalidad antes de la fecha de presentación de la declaración jurada anual.

Para fines contables, la participación de utilidades es un gasto contable conforme a la NIC 19 Beneficios a los Empleados y debe contabilizarse en la cuenta 62 Gastos de personal, directores y gerentes en el ejercicio correspondiente.

Por normativa laboral, el Decreto Legislativo N° 892¹¹ establece que los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada tienen derecho a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, siempre que superen los 20 trabajadores. Para empresas industriales, **el porcentaje de participación es 10 % de la renta anual antes de impuestos, por lo cual procedemos a determinar la base de cálculo de la participación anual en las utilidades (PTU).**

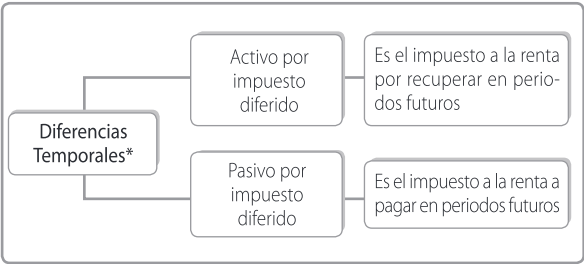
Productos Avícolas San Pablo S.A.C. Determinación del Impuesto a la Renta al 31/12/2020 (expresado en soles)		
N°	Concepto	Tributario
	Utilidad contable según balance de comprobación	715,200
	Adiciones permanentes:	
1.1	Pérdidas extraordinarias cubiertas por aseguradora	26,160
2	Gastos de movilidad	-
3	Gastos de capacitación	-
4	Donaciones	15,610
5	Desmedros	14,000
6	Gastos por trabajo remoto	-
7	Servicios facturados en periodos posteriores	-
	Total adiciones permanentes	55,770
	Adiciones temporales:	
1.1	Pérdidas extraordinarias sin procedimiento judicial	17,440
	Total adiciones temporales	17,440
	Deducciones permanentes:	
1.2	Ingreso por seguro no gravado	26,160
9	Ingresos del exterior con Ecuador	26,325
	Total deducciones permanentes	52,485
	Base de cálculo de la PTU	735,925
	Participación de los trabajadores (10 %)	-73,593

2. ¿Qué se entiende por diferencias temporales y permanentes?

Conforme al artículo 33 del Reglamento de la LIR, 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 condicionen la deducción al registro contable, la **forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.**

Diferencias temporales

El término “diferencias temporales”, según el **Manual para la Preparación Financiera**, hace referencias a las diferencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo y la base fiscal de los mismos.



* Las diferencias temporales pueden ser imponibles o deducibles.

El activo o pasivo por impuesto diferido deberá ser calculado conforme a la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias¹².

Luego de efectuado el análisis de las operaciones con incidencia tributaria, se procederá a efectuar la determinación del impuesto de la siguiente manera:

3. Determinación del Impuesto a la Renta

Utilidad contable antes de impuestos*	641,608
Total adiciones	
Adiciones permanentes	55,770
Adiciones temporales	17,440
Total deducciones	
Deducciones permanentes	-52,485
Renta Neta Imponible	662,333
Impuesto a la Renta (29.5%)	195,388
Pagos a cuenta del periodo 2020	-103,268
Pagos de ITAN no compensado contra pagos a cuenta	-13,886
Importe a regularizar	78,234

*(715,200 - 73,593)

11 Reglamentada mediante Decreto Supremo N° 009-98-TR.

12 Al respecto, puede revisar el artículo “Impuesto a la Renta diferido Casos prácticos” publicado en nuestra revista en la primera quincena de noviembre 2020 (p. 38).

Staff de **CONTADORES & EMPRESAS**

1 CONSULTA



Infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por utilización indebida de crédito fiscal

El contador de la empresa Sayan S.A. (en adelante, la empresa), con último dígito de RUC 2, acogida al Régimen General, nos comenta que el día 18/02/2020 realizó la presentación del Declara Fácil 0621 IGV-Renta correspondiente al periodo enero de 2020, en el cual presenta la siguiente información:

Concepto	Base imponible	IGV
Ventas	S/ 450,000	S/ 8,100
Compras	S/ 200,000	S/ 3,600

Asimismo, utilizó el siguiente saldo correspondiente al periodo enero 2020, el cual es:

Saldos a favor del periodo anterior	Monto
IGV	S/ 1,000

No obstante, en febrero de 2021, se detectó que en el comprobante de pago de compras FT E001-15, emitido el día 15/01/2020 por Constructora Sánchez S.A.C., equivalente a S/ 100,000 más S/ 18,000 de IGV por el servicio de remodelación de las oficinas en Lima, Tumbes y Tacna¹, el cual fue cancelado el 16/02/2020 vía transferencia en cuenta por la totalidad de la operación, no se realizó el depósito de la detracción correspondiente².

Cabe señalar que al día de hoy la Sunat no ha realizado ninguna notificación con relación a dicha omisión. En tal sentido, se consulta:

- ¿Se habría incurrido en alguna infracción al momento de realizar la presentación de la declaración rectificatoria?
- De ser afirmativa la respuesta, ¿a cuánto ascendería la sanción, considerando que se presentó la declaración rectificatoria correspondiente al periodo enero 2020, el 22/02/2021?
- ¿Podría ser aplicable alguna rebaja por el régimen de gradualidad, considerando que el pago de dicha multa se programaría para el día 22/02/2021?

1 Operación sujeta a detracción según el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia (R.S.) N° 183-2004/SUNAT.

2 Según lo establecido en el artículo 16 de la R.S. N° 183-2004/SUNAT.

Respuesta:

I. ANÁLISIS

El crédito fiscal y el depósito de detracciones

1. Según lo previsto en la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 940³ y modificatorias, el **derecho al crédito fiscal del IGV se podrá ejercer** en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo con las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el **depósito de la detracción** se efectúe **hasta el quinto día hábil** del mes de vencimiento para la presentación de la declaración de dicho periodo.

En tal sentido, la empresa no debió ejercer el derecho al crédito fiscal en el periodo de enero de 2020 vinculado a la factura de compras FT E001-15, pues no se cumplió con el depósito de detracción.

Configuración de la infracción

2. Ahora bien, según lo señalado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario⁴, se sanciona con el **50 % del tributo por pagar omitido**⁵ el declarar cifras o datos falsos, u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o créditos a favor del deudor tributario.
3. De lo anterior, considerando que el 22/02/2021 se habría rectificado el periodo enero de 2020, ajustando el importe del crédito fiscal tomado indebidamente, sí se configuraría una infracción objeto de ser sancionada al verificarse un IGV por pagar omitido:

Concepto	DJ original S/	DJ rectificatoria S/
IGV ventas	81,000	81,000
IGV compras	(36,000)	(18,000)
Tributo resultante	45,000	63,000
Saldo a favor del periodo anterior	(1,000)	1,000
Tributo por pagar	44,000 (a)	62,000 (b)
Diferencia de (a) y (b)	18,000 (tributo por pagar omitido)	

Sanción y gradualidad

4. Si bien la sanción aplicable corresponde a una multa de S/ 9,000.00 (50 % del tributo por pagar omitido) más

3 Norma que aprueba el régimen de detracciones.

4 Tabla I de infracciones y sanciones del Código Tributario.

5 Según la nota 21: "El tributo por pagar omitido será la **diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse**. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la Sunat, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los periodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas. (...)".

los intereses moratorios⁶, esta multa **cuenta con una rebaja por gradualidad⁷** de hasta el 95 %, si se subsana con anterioridad a cualquier notificación por parte de la Sunat con relación al tributo o periodo a regularizar (subsanción voluntaria), lo que implica que se presente la declaración rectificatoria y se cumpla con el pago de la multa rebajada.

5. Teniendo en cuenta lo anteriormente señalado, la empresa, al haber presentado la declaración rectificatoria del periodo enero 2020 el día **22/02/2021, habría cumplido con el criterio de subsanción⁸**, y si se realiza el pago total de la multa rebajada, procederá acceder a la rebaja del 95 % de la multa.

Para realizar el pago de la multa aplicando la rebaja del 95 %⁹ se deberá considerar los intereses moratorios desde el 18/02/2020¹⁰ hasta el 22/02/2021, fecha en que realizará el pago.

Cálculo de la multa e intereses moratorios

6. A continuación, el cálculo de la multa e intereses:

Cálculo de la multa

CONCEPTO	MONTO
TRIBUTO SEGÚN DJ RECTIFICATORIA (A)	62,000.00
TRIBUTO SEGÚN DJ ORIGINAL (B)	44,000.00
TRIBUTO OMITIDO (C) = (A) - (B)	18,000.00
MULTA (D) = 50 % (C)*	9,000.00
GRADUALIDAD (E) = 95 % x (D)	8,650.00
TOTAL MULTA REBAJADA (F) = (D) - (E)	450.00

* De acuerdo a las notas de la Tabla I del TUO del Código Tributario, dicha sanción no puede ser menor al 5 % de la UIT.

Cálculo de los intereses moratorios

CONCEPTO	MONTO
MULTA REBAJADA (A)	450.00
FECHA DE PRESENTACIÓN DJ MENSUAL (B)	18/02/2020
HASTA EL 31/03/2020 (C)	31/03/2020*
DIAS DE MORA TRANSCURRIDOS (D) = (C) - (B)	42
TASA DE INTERÉS MORATORIO MENSUAL (E)	1.2 %
TASA DE INTERÉS MORATORIO DIARIO (F) = (E)/30	0.04000 %**
FACTOR MORATORIO AL 31/03/2020 (G) = (E) x (F)	1.72000 %
INTERÉS MORATORIO AL 31/03/2020 (H) = (G) x (A)	7.74
DESDE EL 01/04/2020 (I)	01/04/2020*
FECHA DE PAGO DE LA MULTA (J)	22/02/2021
DÍAS DE MORA TRANSCURRIDOS (K) = (J) - (I)	328
TASA DE INTERÉS MORATORIO MENSUAL (L)	1 %

6 Contados desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción hasta la fecha del pago según lo señalado en el artículo 181 del TUO del CT. Los intereses moratorios se calculan observando lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario

7 De acuerdo a lo señalado en el artículo 13-A de la Resolución de Superintendencia (en adelante, R.S.) N° 063-2007/SUNAT y modificatorias.

8 De acuerdo a lo señalado en el numeral 13.5 del artículo 13 de la R.S. N° 063-2007/SUNAT y modificatorias.

9 De acuerdo a lo señalado en el inciso a) del numeral 1 del artículo 13-A de la R.S. N° 063-2007/SUNAT y modificatorias.

10 Se considera como fecha de comisión de la infracción el de la presentación de la declaración con error y que origina el tributo omitido, en el caso presentado corresponde a la declaración original. Se puede ver el Informe N° 037-2016-SUNAT/5D0000.

TASA DE INTERÉS MORATORIO DIARIO (LL) = (L)/30	0.03333 %**
FACTOR MORATORIO DEL 01/04/2020 AL 22/02/2021 (M) = (L) x (LL)	10.93333 %
INTERÉS MORATORIO DEL 01/04/2020 AL 22/02/2021 (N) = (M) x (A)	49.20
TOTAL INTERESES MORATORIOS (O) = (G) + (N)	57.00***

* Se calculan los factores moratorios al 31/03/2020 y del 01/04/2020 al 22/02/2021 debido a que hasta el 31/03/2020 la tasa de interés moratorio mensual (TIM) era el 1.2 %, y a partir del 01/04/2020, según la R.S. N° 066-2020/SUNAT, la TIM es del 1.00 %.

** Dicho monto se ha redondeado teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 3 de la R.S. N° 025-2000/SUNAT.

*** Dicho monto se ha redondeado teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 2 de la R.S. N° 025-2000/SUNAT.

Por lo cual el monto de la multa a pagar actualizado al día 22/02/2021 es:

CONCEPTO	MONTO
MULTA REBAJADA (A)	450.00
INTERESES MORATORIOS (B)	57.00
TOTAL A PAGAR (C) = (A) + (B)	507.00

II. CONCLUSIÓN

De todo lo anteriormente expuesto, respecto de la empresa Sayan S.A. y las consultas planteadas, podemos concluir:

- La empresa sí **habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.**
- La infracción se sanciona con una multa del 50 % del tributo por pagar omitido (S/ 9,000).
- No obstante, al haber sido subsanada con anterioridad a cualquier notificación por parte de la Sunat, en aplicación del régimen de gradualidad, accedería a la rebaja del 95 % de la multa, la cual ascendería a:

TOTAL A PAGAR	507.00
---------------	--------

- Finalmente, la multa se paga con los códigos de Multa: 6091 y Código de Tributo Asociado: 1011.

2 CONSULTA



Servicios de publicidad virtual a través de internet brindados por no domiciliados

La empresa ABC Perú S.A.C. contratará los servicios de publicidad virtual con Facebook LLC, domiciliada en Estados Unidos, con la finalidad de que esta última publicite los servicios de ABC Perú S.A.C. en sus principales redes sociales por 30 días. El servicio se llevará a cabo del 1 de marzo al 1 de abril de 2021.

De acuerdo al contrato suscrito, se conoce que la característica principal del servicio es que la proveedora del servicio colocará un determinado número de avisos o banners diarios de manera automática, que proveerá ABC Perú S.A.C., basados en un algoritmo que identificará el perfil de sus consumidores en el Perú.

El valor del servicio se ha pactado en un **importe neto de USD 2,000** y deberá ser cancelado vía la página web del proveedor hasta el 28 de febrero.

Sobre el particular se nos consulta:

- ¿El importe pactado estará sujeto al Impuesto a la Renta peruano? ¿De corresponder, a cuánto ascendería el impuesto y cómo se pagaría?
- ¿El servicio se encontrará gravado con el IGV?

Respuesta:

I. ANÁLISIS

Respecto al Impuesto a la Renta

1. De acuerdo a lo establecido en el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, el impuesto recae únicamente por sus rentas de fuente peruana.
2. Al respecto, uno de los supuestos de RFP se configura cuando los servicios son prestados por no domiciliados y califican como **servicios digitales** (SD), siempre que sean utilizados económicamente en el país. Según lo regulado en los incisos i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y b) del artículo 4-A de su Reglamento, se considerará un SD cuando se cumplan las siguientes características conjuntamente¹¹:
 - El servicio se pone a disposición del usuario a través del **internet** o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet.
 - Sea **esencialmente automático**, esto es, debe requerir una **mínima intervención humana**.
 - No debe ser viable en ausencia de la tecnología de la información.

Adicionalmente, de manera enunciativa en la referida norma reglamentaria se señala que se considera SD a los servicios de publicidad que se desplieguen en páginas de internet, según lo siguiente:

"Artículo 4-A.- Rentas de fuente peruana
(...)

8. **Publicidad** (*Banner ads*): Servicio que permite que los avisos de publicidad se desplieguen en determinadas páginas de internet. Estos avisos son imágenes, gráficos o textos de carácter publicitario, normalmente de pequeño tamaño, que aparece en una página de internet y que habitualmente sirven para enlazar con la página de internet del anunciante. (...).".

3. En consecuencia, y dada la naturaleza de los servicios brindados, se podría afirmar que los servicios de publicidad en redes sociales que brindaría la empresa no domiciliada a favor de ABC Perú S.A.C. calificarían como SD en los términos descritos por la norma.

En tal sentido, la renta que pague **ABC Perú S.A.C.** estará sujeta al IR con la tasa del 30 % del importe bruto que se abone¹². El pago del impuesto se realiza vía retención en la fuente en cabeza de **ABC Perú S.A.C.**

Cabe indicar que la retención debe practicarse cuando se haya cumplido con el pago de los servicios prestados, y declararse y abonarse al fisco en el periodo en que se realice, según el cronograma de obligaciones

mensuales¹³, con el Formulario Virtual N° 617 - Otras retenciones.

Finalmente, es importante tener en cuenta que, considerando que el pago a la empresa no domiciliada se ha previsto sea por un importe neto (como es de usos y costumbres en esa plaza), la retención que asuma ABC Perú S.A.C. sobre el IR correspondiente no podrá ser deducible¹⁴ para efectos de su propio Impuesto a la Renta.

Respecto al IGV

4. Se encuentra gravada con el IGV (18 %), entre otras, la "utilización de servicios en el país" prestados por sujetos no domiciliados, **siempre que se consuman o empleen en el Perú**, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebra el contrato¹⁵. Asimismo, el consumo o empleo se configura cuando el **uso inmediato o primer acto de disposición** del servicio se da en el país¹⁶.

En ese sentido, en la medida que el primer acto de disposición de los servicios de publicidad brindados por el no domiciliado se efectúe en el Perú, la operación se encontrará gravada en el país, en este caso en cabeza del domiciliado usuario del servicio¹⁷.
5. Para el caso concreto de ABC Perú S.A.C., consideramos que lo más conservador sería gravar con el IGV de no domiciliados, ya que los servicios podrían ser entendidos como consumidos en territorio nacional, por cuanto su difusión se dará principalmente para usuarios de redes sociales ubicados en el Perú.

II. CONCLUSIÓN

- La retribución pagada por el servicio de publicidad en redes sociales estaría gravada con el IR, al considerarse la prestación como un servicio digital.
- ABC Perú S.A.C. debe realizar la retención en la fuente del 30 % del importe total de la retribución en la oportunidad en que se pague al no domiciliado.

$$\text{USD } 2,000 \times 30 \% = \text{USD } 600$$

- El pago del IR al fisco se realiza en el periodo que corresponda la retención según el cronograma de obligaciones mensuales, vía el Formulario Virtual N° 617 - Otras retenciones.
- Lo conservador resultaría que la operación también se afecte con el IGV por utilización de servicios prestados por no domiciliados, con el 18 %.

11 Puede verse el Informe de Sunat N° 018-2018-SUNAT/2B0000.
12 Artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

13 Artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.
14 En virtud del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.
15 Inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV.
16 Informe N° 228-2004-SUNAT/2B0000.
17 Inciso c) del numeral 9.1 del artículo 9 de la Ley del IGV.

El *factoring* con recurso y la configuración del hecho gravado en el IGV: Informe N° 124-2020-SUNAT/7T0000

Resumen

El *factoring* con recurso (“descuento”) es una operación que las empresas utilizan a efectos de conseguir liquidez respecto de sus cuentas por cobrar. Debido a la importancia de esta herramienta, es relevante tener claro el tratamiento que tiene en el Impuesto General a las Ventas, que en muchos casos no ha sido tan claro. A propósito de este tema, en el Informe N° 124-2020-SUNAT/7T0000 (publicado el 5 de febrero de 2021), la Sunat se pronuncia sobre en qué supuestos está gravado con el IGV y cuándo se produce el nacimiento del impuesto, entre otros aspectos de importancia para este tipo de operaciones.

Héctor Eduardo VÉLIZ LÁZARO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Fundador y exmiembro de la Asociación de Derecho Tributario Vectigalia. Egresado de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo de la Universidad ESAN.

PALABRAS CLAVES: Impuesto General a las Ventas / Informes Sunat / Factoring con recurso / Nacimiento de la obligación / Aspecto material / IGV.

I. CONSULTA MATERIA DEL INFORME

Se le consultó a la Sunat, entre otros, las siguientes interrogantes vinculadas al *factoring* con recurso según lo establecido en el artículo 75 de la Ley del IGV:

- ¿Solo corresponde aplicar el impuesto en caso se verifique la devolución del crédito o su recompra al transferente?
- ¿En “(...) operaciones en las que el deudor del crédito cedido **cumple con su obligación crediticia** y no se produce la devolución o recompra del crédito por el cedente”, se verificaría o no el nacimiento de la obligación tributaria?
- ¿Si en caso de “(...) adquisiciones de créditos en las que se acuerde la transferencia sobre la base únicamente del valor insoluto del crédito adquirido más los intereses devengados hasta la fecha de cesión, **los intereses que se devenguen luego de la cesión** califican como una prestación de servicios (...)” gravada con el IGV?

II. CONCLUSIONES DE LA SUNAT

En respuesta a las consultas planteadas, mediante el Informe N° 124-2020-SUNAT/7T0000, la Sunat se pronunció señalando lo siguiente:

- “Solo corresponde aplicar el impuesto en caso se **verifique la devolución del crédito o su recompra** al transferente conforme a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 75 de la Ley del IGV”.
- “En las operaciones en las que el deudor del crédito **cedido cumple con su obligación crediticia** y no se produce la devolución o recompra del crédito por el cedente, **no se verificará el nacimiento de la obligación tributaria del IGV** respecto del factor o adquirente del crédito cedido”.
- “Tratándose de adquisiciones de créditos en las que las partes acuerden que la transferencia se realiza sobre la base únicamente del valor insoluto del crédito adquirido más los intereses devengados hasta la fecha de cesión, **los intereses que se devenguen luego de la cesión corresponderán a una operación distinta a la original** que tendrá la naturaleza de prestación del servicio de financiamiento, la cual estará sujeta a las normas previstas por la Ley del IGV para dicho caso”.

III. NUESTROS COMENTARIOS

A fin de abordar los temas desarrollados por la Sunat en el Informe N° 124-2020-SUNAT/7T0000, resulta conveniente tratar algunos aspectos generales sobre la figura del *factoring* con recurso y su tratamiento para efectos de la

Ley del IGV, para luego revisar el análisis en que se basa la Administración Tributaria.

1. Alcances generales sobre el factoring o cesión de créditos

A nivel conceptual, de manera general, en la línea de lo señalado por Liu y Sotelo¹, la figura del *factoring* puede ser definida como un contrato a través del cual una parte, denominada factor, adquiere créditos de otra parte denominada cliente. Como parte de la operación, el factor también puede realizar servicios adicionales como la administración de la cartera del cliente, judicialización de documentos de cobranza, asesorías, entre otros.

Como los mismos autores señalan, el *factoring* en la doctrina se clasifica en:

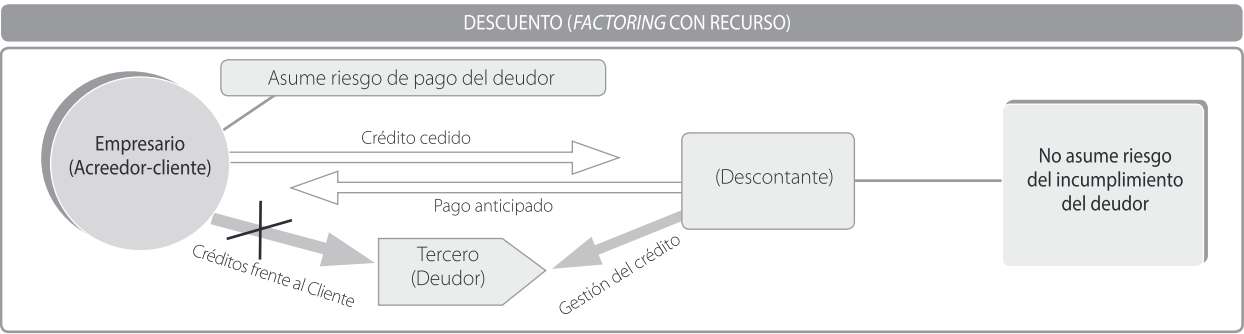
Tipo de factoring	Características
i) Factoring sin recurso	El cliente o transferente no asume la responsabilidad de un eventual incumplimiento por parte del deudor frente al factor o adquirente .

ii) Factoring con recurso	El cliente o transferente sí asume el riesgo crediticio de la cartera cedida al factor o adquirente.
---------------------------	---

En el Perú, el *factoring*, está regulado en la Resolución SBS N° 4358-2015, que aprueba el Reglamento de *Factoring*, Descuento y Empresas de *Factoring*. Esta norma define al *factoring*² como la operación mediante la cual el factor adquiere, a título oneroso, de una persona denominada cliente, instrumentos de contenido crediticio, prestando en algunos casos servicios adicionales a cambio de una retribución, asumiendo el factor o adquirente el riesgo crediticio de los deudores de los instrumentos adquiridos.

Como se aprecia, en la norma se prevé el *factoring* sin recurso.

Por otra parte, la misma norma contiene otra figura: “el descuento”, y la define como la operación por la cual un sujeto considerado descontante entrega una suma de dinero a una persona denominada cliente, por la transferencia de determinados instrumentos con contenido crediticio. En este caso, el descontante asume el riesgo crediticio del cliente, pero no del deudor de los instrumentos que le transfirieron³.



Es decir, en la legislación peruana, el *factoring* en estricto es aquel sin recurso, mientras que el *factoring* con recurso está regulado bajo la nomenclatura de “descuento”.

2. Tratamiento del factoring con recurso en el marco del Impuesto General a las Ventas⁴

En el caso del *factoring* con recurso (o “descuento”), se debe considerar que puede incluir o derivar en operaciones adicionales con diferentes efectos en el IGV. En función de lo previsto en el artículo 75 de la Ley del IGV, las implicancias serían las siguientes:

- **La adquisición de un crédito:** como esta operación tiene el propósito de financiamiento, se configuraría un servicio, el cual, en aplicación del artículo 1 de la LIGV, calificaría como una operación gravada con el IGV. Sin embargo, se debe considerar la regla especial que establecen el artículo 75 de la Ley del IGV y el numeral 16

del artículo 5 de su Reglamento, de la cual se puede concluir lo siguiente:

- Si en una transferencia de créditos, el cliente o **factorado no transfiere el riesgo crediticio del deudor de los créditos al factor o adquirente**, se considera que este último presta un servicio gravado con el IGV.
- Se considerará que dicho servicio **se configura** en el momento en el que se produzca: (i) la devolución del crédito al transferente; o (ii) cuando el transferente “recompra” el crédito al adquirente.
- La base imponible se determinará en función de la **diferencia** entre el valor de transferencia del crédito y su valor nominal.

$$BI = (V. \text{ de transferencia} - V. \text{ nominal})$$

- **Los intereses:** devengados a **partir de la transferencia del crédito que no hubieran sido facturados e incluidos previamente en dicha transferencia** se considerarán ingresos del adquirente o factor, gravados con el IGV.
- **Servicios adicionales:** estos servicios están gravados con el IGV en aplicación del artículo 1 de la LIGV, incluso el artículo 75 de la LIGV precisa que la base imponible en estos casos está constituida por el total de la retribución por tales servicios.

3. Análisis del Informe N° 124-2020-SUNAT/7T0000

Sobre el particular, consideramos que las consultas están orientadas a dilucidar en el caso de **factoring con recurso**:

1 LIU ARÉVALO, Rocio y SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Tratamiento tributario del *factoring* en el Perú”. En: *Themis*. N° 41, Lima, 2000.
2 Conforme lo señalado en los artículos 2 y 3 de la Resolución SBS N° 4358-2015.
3 Ver artículo 11 de la Resolución SBS N° 4358-2015.
4 Para mayor detalle se puede revisar el informe “Incidencia del IGV en operaciones de factoring y cesión de créditos”. En: *Contadores & Empresas*. N° 368, Lima, 2ª quincena, febrero 2020.

- Los supuestos gravados con el IGV.
- El nacimiento de la obligación tributaria en caso de que el deudor cumpla con pagar el crédito.
- El tratamiento de los intereses generados antes y después de realizada la cesión o transferencia del crédito.

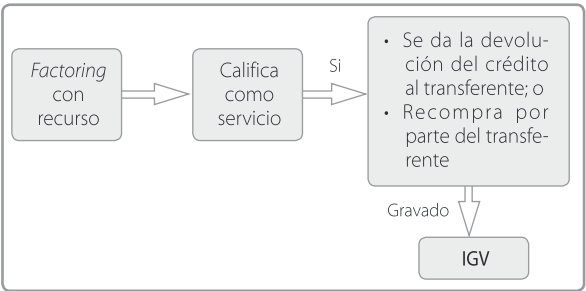
a. Los supuestos gravados con el IGV

Al respecto, la Sunat afirma que la devolución y/o recompra del crédito son parte del **aspecto material** del hecho imponible, pues la norma utiliza el término “configura”, de modo que si no se cumple con alguna de las dos situaciones, no se configuraría la operación gravada con el IGV. Es decir, solo estará gravada con el IGV la transferencia de crédito con recurso en el que se materialice la devolución del crédito y/o la recompra del crédito.

Sobre este aspecto, aunque compartimos lo expuesto por la Administración, consideramos que el análisis no se agota, pues no relaciona lo establecido por el artículo 75 de la Ley del IGV con lo dispuesto en el artículo 1 de la misma norma. Lo establecido en el artículo 75 no es un supuesto diferente e independiente de la lista general de operaciones gravadas con el impuesto y previstas en el artículo 1.

Si se revisa la redacción del artículo 75 de la Ley del IGV, se puede observar que en realidad la misma está orientada a determinar en qué casos la transferencia de crédito configura un servicio o no. Es decir, lo que hace la norma es establecer, en el caso de la transferencia de créditos, **qué condiciones tendría que reunir una operación para que califique como un servicio**, el cual, en la medida que cumpla con lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley del IGV, estará gravado con el impuesto.

En **conclusión**, para que la transferencia de un crédito con recurso califique como operación gravada con el IGV, deberá calificar como un servicio, y ello se materializará solo con **(i) la devolución del crédito al transferente; o (ii) la recompra por parte de este.**

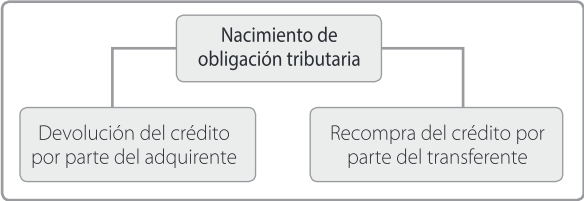


b. Nacimiento de la obligación tributaria en caso de pago del deudor

Con relación al **nacimiento de la obligación tributaria**, planteada en la consulta, la Sunat se remite a lo dispuesto en el inciso e) del numeral 16 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV, que expresamente señala que el nacimiento de la obligación **se produce en el momento en que se devuelve el crédito al transferente o su recompra por el transferente.**

De lo anterior se deriva que, para efectos del nacimiento de la obligación tributaria del IGV, no resultaría relevante si el deudor del crédito cedido por el

factorado o transferente cumple o no con honrar la deuda, sino si se ha producido la devolución del crédito por parte del factor/adquirente hacia el factorado, o su recompra por parte de este.



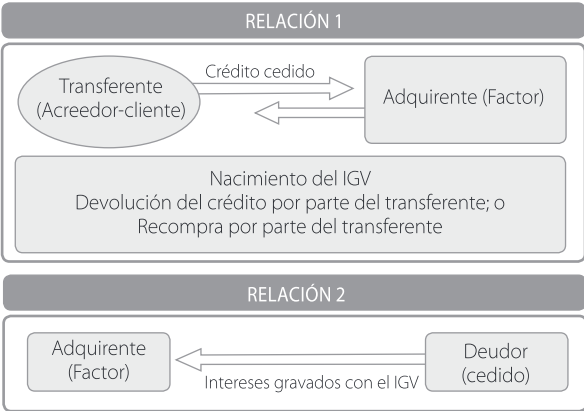
c. El tratamiento de los intereses generados luego de realizada la cesión del crédito

La Administración se remite a lo establecido en los incisos a) al d) del artículo 13, así como a lo establecido en el artículo 14 de la Ley del IGV, que indica que el valor de venta o total de retribución comprenden “(...) la **suma total a que queda obligado a pagar el adquirente** del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción y que esta suma está integrada por 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 gastos de financiación de la operación (...).**”

Sobre la base de estas normas concluye que los **intereses vinculados a una operación gravada** con el impuesto **no son una operación independiente, sino que forman parte de esta.**

Sin embargo, se debe considerar que el tercer párrafo del artículo 75 de la Ley del IGV establece que, en el caso específico de una **cesión de crédito**, los intereses que se devenguen **con posterioridad a la cesión** que no hayan sido facturados e incluidos en esta **constituyen ingresos del adquirente o factor, y se encontrarán gravados con el IGV.**

Sobre el particular, coincidimos con la Administración en que la norma distingue los efectos en función de la operación particular, ya que, por un lado, está el servicio de financiamiento gravado con el IGV (transferencia con recurso); y, por otro, la relación entre el adquirente y el sujeto deudor, el cual, en función de la cesión, ocupará el lugar del transferente o cliente, y estará en condición de cobrar los intereses que correspondan, estando esta operación gravada con el IGV.



Consideraciones operativas para realizar las anotaciones de comprobantes de pago electrónicos en el Registro de Compras electrónico y evitar inconsistencias

Resumen

La Administración Tributaria, como parte de su labor de fiscalización, y en uso de las facultades establecidas en el primer párrafo del artículo 62, el artículo 82 y los numerales 5, 6 y 9 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por D.S. N° 133-2013-EF y normas modificatorias, programa diversas acciones de control con relación al Impuesto General a la Ventas (IGV). En esa línea, es muy común detectar inconsistencias en las anotaciones efectuadas en el Registro de Ventas e Ingresos electrónico (proveedor) y el Registro de Compras electrónico (adquirente o usuario).

José Luis SÁNCHEZ ARIAS

Ingeniero de sistemas. Egresado de la Maestría en Ingeniería de Sistemas con mención en Gerencia de Sistemas de Información. Especialista en inteligencia de negocios, auditoría de sistemas y seguridad de la información. Ex servidor civil de la Intendencia Nacional de Gestión de Procesos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Autor de diversas obras y artículos referidos a libros, comprobantes de pago y documentos electrónicos.

PALABRAS CLAVES: Comprobante de pago electrónico / Consulta de validez / Verificación de autenticidad / Anotación / Registro de Ventas e Ingresos electrónico / Registro de Compras electrónico / Contingencias tributarias.

INTRODUCCIÓN

Producto de los cruces de información de la Administración Tributaria (en adelante, Sunat), en muchas oportunidades se detecta que los comprobantes de pago electrónicos anotados en el Registro de Compras electrónico (adquirente o usuario) no están anotados en el Registro de Ventas e Ingresos electrónico (proveedor), por tal motivo es de suma importancia para el uso del crédito fiscal conocer los procedimientos operativos previos a la anotación de los comprobantes:

- Con relación al proveedor, los comprobantes de pago electrónicos deben obrar en el portal de Sunat y contar con la constancia de recepción con estado aceptado

(cuando corresponda), esto según el sistema de emisión electrónica por el cual se emita.

- Con relación al adquirente o usuario, los comprobantes de pago electrónicos deben obrar en el portal de Sunat y, adicionalmente, debe realizar una verificación de la autenticidad del comprobante de pago electrónico.

En adición a lo anteriormente expuesto, debe quedar clara la naturaleza de un comprobante de pago electrónico con relación a un comprobante de pago físico (tradicional), pues las definiciones pueden causar algún tipo de confusión: comprobante de pago electrónico, representación digital y/o representación impresa.

En ese sentido, consideramos importante conocer los aspectos tributarios e informáticos que ayuden a los contribuyentes a evitar inconsistencias y/o contingencias respecto a la validez, autenticidad y anotación de los comprobantes de pago electrónicos (CPE), las cuales dependerán del sistema de emisión electrónica a través del cual se emitan los CPE.

I. ASPECTOS GENERALES SOBRE COMPROBANTES DE PAGO ELECTRÓNICOS (CPE)

1. Formato digital

Un formato digital es aquel archivo con información expresada en bits basado en formato XML (*Extensible Markup Language*) bajo el estándar UBL (*Universal Business Language*), que se puede almacenar en medios magnéticos u ópticos, entre otros.



2. Certificado digital

Un certificado digital es un documento electrónico usado como credencial, que ha sido generado y firmado digitalmente por una entidad de certificación que vincula un par de claves con una persona natural o jurídica confirmando su identidad.



Los certificados digitales poseen un tiempo de vigencia determinado, uno o dos años, por lo general, pudiendo ser de mayor tiempo según la necesidad; días previos al término de la vigencia, se deben renovar a efectos de no perjudicar la continuidad.

Los certificados digitales se utilizan para realizar el proceso de firma digital en los comprobantes de pago y documentos electrónicos que se emiten en los siguientes sistemas:

- **SEE-SOL:** el certificado digital corresponde a la Sunat. En este sistema, la **adquisición del certificado digital representa costo cero**, siendo que la Sunat se encarga de firmar digitalmente los comprobantes de pago y documento electrónico que se emita a través de su plataforma informática, Sunat Operaciones en Línea (SOL).
- **SEE-SFS:** el certificado digital corresponde al emisor electrónico (contribuyente). En este sistema, el contribuyente debe costear la adquisición de un certificado digital, siendo el **promedio de adquisición US\$ 90.00 por un año de vigencia**.
- **SEE-DC:** el certificado digital corresponde al emisor electrónico (contribuyente) o al proveedor de servicios electrónicos (PSE), en caso de que se haya optado por contratarlo. En este sistema, si el contribuyente opta por adquirir su propio certificado digital, debe costear la adquisición de uno, siendo el promedio de adquisición **US\$ 90.00 por un año de vigencia**. En caso de que se opte por contratar a un PSE, no es necesario

adquirir un certificado digital, puesto que el PSE se encarga de realizar la firma digital en los comprobantes de pago y documentos electrónicos que emita el emisor electrónico (contribuyente).

- **SEE-OS:** el certificado digital corresponde al emisor electrónico (contribuyente) o al proveedor de servicios electrónicos (PSE), en caso de que se haya optado por contratarlo. En este sistema, si el contribuyente opta por adquirir su propio certificado digital, debe costear la adquisición de uno, siendo el promedio de **adquisición US\$ 90.00 por un año de vigencia**. En caso de que se opte por contratar a un PSE, no es necesario adquirir un certificado digital, puesto que el PSE se encarga de realizar la firma digital en los comprobantes de pago y documentos electrónicos que emita el emisor electrónico (contribuyente).

Sin embargo, con la entrada en **vigencia de la R.S. N° 038-2020/SUNAT**, a partir del 12/02/2020 la Sunat pone a disposición de los emisores electrónicos el certificado digital tributario (CDT) gratuito, siempre que cumplan las condiciones establecidas¹. El CDT básicamente es un certificado digital exclusivo para la emisión electrónica:

- El CDT debe ser utilizado exclusivamente para generar la firma digital en los comprobantes de pago electrónicos u otros documentos electrónicos que se emitan a través del SEE-DC, SEE-SFS y SEE-OS, por las operaciones del titular del CDT (emisor electrónico).
- Operativamente debemos acceder a Sunat Operaciones en Línea (SOL) e ingresar a la siguiente ruta de trabajo: "Empresas / Comprobantes de pago / Certificado Digital Tributario - CDT / Certificado Digital Tributario - CDT / Solicitar Certificado Digital Tributario".



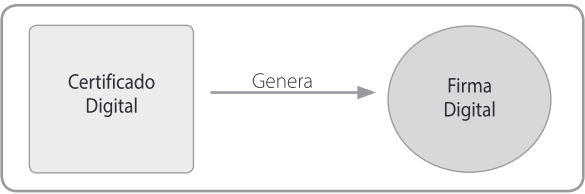
La secuencia de pasos la podemos obtener a través del siguiente enlace: <https://cpe.sunat.gob.pe/certificado-digital-tributario>.

3. Firma digital

Una firma digital es aquella firma electrónica que utiliza una técnica de criptografía asimétrica, generada mediante un certificado digital vigente, asociada a una clave privada y una clave pública. Permite la identificación del signatario, verificar la integridad del contenido y tiene la misma validez que una firma manuscrita, siempre y cuando haya

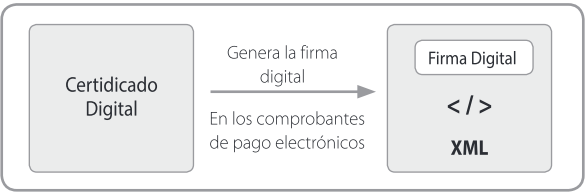
1. En la segunda quincena de diciembre de 2020, se publicó el artículo "Aspectos relevantes a tomar en consideración respecto a libros y comprobantes de pago electrónicos en el año 2021", p. 31 y ss. Al respecto, en el rubro II se desarrolló este tópico, por lo cual debe considerarse en forma complementaria lo previsto en el presente párrafo.

sido generada dentro de la Infraestructura Oficial de Firma Electrónica (IOFE)².

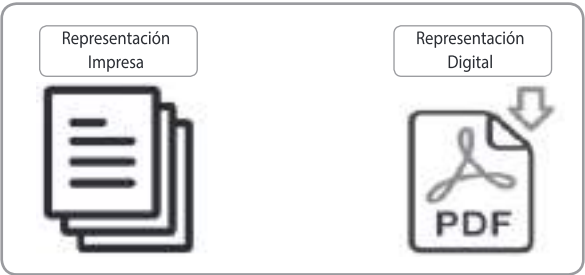


4. Comprobante de pago electrónico

Por definición, un comprobante de pago electrónico (CPE) es un formato digital (formato XML) generado por sistemas informáticos, el cual **contiene la firma digital del contribuyente** (emisor electrónico). La **firma digital se genera mediante el certificado digital**, el cual es un medio que garantiza técnica y legalmente la identidad de una persona en transacciones vía Internet.



Todo CPE, al ser un formato expresado en bits (no legible para todo usuario), cuenta con su representación impresa (impresión) o digital (formato PDF), el cual contiene los datos mínimos exigidos por la Sunat. Es importante precisar que los CPE se manejan por ejemplar (no existe el término “copia”), de tal forma que el CPE que tenga en su poder el proveedor será el mismo que posea el adquirente o usuario.



II. CONSULTA DE VALIDEZ DEL CPE

A efectos de materializar casos concretos sobre la validez del CPE, en este apartado nos centraremos exclusivamente en las facturas y sus notas electrónicas vinculadas, ello en virtud de la importancia que tienen en las anotaciones contables.

1. Consideraciones en el marco de la emisión electrónica

La factura electrónica es un formato digital (archivo XML) generado por sistemas informáticos, el cual contiene la

firma digital del emisor del documento. La factura electrónica obtendrá validez según el sistema de emisión electrónica por el cual se emita:

- Aquellas que se emitan en el SEE-SOL adquieren una validez inmediata, pues son generadas por la propia plataforma de la Sunat. La serie de estos documentos siempre es “E001”. Estos documentos se pueden consultar en el portal de Sunat de forma automática.
- Aquellas que se emitan en el SEE-SFS o SEE-DC deben contar con la constancia de recepción con estado aceptado (**CDR-Aceptado**), la cual es generada por la Sunat, siempre que se cumplan las condiciones de emisión y se remitan dentro de los plazos establecidos. La serie de estos documentos es de 4 posiciones y el primer valor siempre es “F”, por ejemplo, “F001”. Estos documentos se pueden consultar en el portal de la Sunat, siempre que se cuente con el **CDR-Aceptado**. En caso de que se obtenga una constancia de recepción con estado rechazado (**CDR-Rechazado**), dicho documento no tiene valor para ninguna de las partes (proveedor y adquirente o usuario).
- Aquellas que se emitan en el SEE-OSE deben contar con la constancia de recepción comprobante (**CDR-Comprobante**), la cual es generada por el OSE, siempre que se cumplan las condiciones de emisión y se remitan dentro de los plazos establecidos. La serie de estos documentos es de 4 posiciones y el primer valor siempre es “F”, por ejemplo, “F001”. Estos documentos se pueden consultar en el portal de la Sunat, siempre que se cuente con el **CDR-Comprobante**. En caso de que se obtenga una comunicación de inconsistencias (CI), dicho documento no tiene valor para ninguna de las partes (proveedor y adquirente o usuario).

2. Validez de la factura y sus notas electrónicas vinculadas

Con relación a la validez, contamos con los siguientes escenarios:

- Emisión a través del SEE-SOL: considerando la R.S. N° 188-2010/SUNAT y normas modificatorias, la factura electrónica y sus notas son válidas desde el momento de su emisión. Los referidos documentos se emiten en formato digital (archivo XML), el cual cuenta con la firma digital de la Sunat como mecanismo de seguridad. La firma digital de la Sunat es un mecanismo que permite detectar cuando el documento es vulnerado o adulterado.
- Emisión a través del SEE-SFS y SEE-DC: considerando la R.S. N° 182-2016/SUNAT y normas modificatorias, y la R.S. N° 097-2012/SUNAT y normas modificatorias, respectivamente, la factura y sus notas electrónicas son válidas desde el momento en que obtiene por parte de la Sunat la constancia de recepción con estado aceptado (CDR-Aceptado). A efectos de obtener la referida constancia, el emisor electrónico (proveedor) debe remitir el formato digital (archivo XML) de la factura o nota a la Sunat, considerando dos aspectos:
 - Cumplir con las validaciones establecidas en las estructuras vigentes para la factura y notas electrónicas.

2 Es el sistema confiable, acreditado, regulado y supervisado por la autoridad administrativa competente (el Indecopi) que cuenta con los instrumentos legales y técnicos para garantizar los procesos de certificación digital. Es decir, es la infraestructura dentro de la cual se generan las firmas y certificados digitales seguros y confiables, siempre y cuando se respeten sus disposiciones y normativa.

- Remitir el formato digital a la Sunat dentro de los plazos establecidos.

Respecto al formato digital (archivo XML):

- Si la factura electrónica se emitió a través del SEE-SFS, cuenta con la firma digital del emisor electrónico (proveedor).
- Si la factura electrónica se emitió a través del SEE-DC, cuenta con la firma digital del emisor electrónico (proveedor) o del proveedor de servicios electrónicos (PSE), siempre que hubiera contratado a este último.
- Emisión a través del SEE-OSE: considerando la R.S. N° 117-2017/SUNAT y normas modificatorias, la factura y sus notas electrónicas son válidas desde el momento en que obtienen por parte del OSE la constancia de recepción comprobante (CDR-Factura o CDR-Nota). A efectos de obtener la referida constancia, el emisor electrónico (proveedor) debe remitir el formato digital (archivo XML) de la factura o nota al OSE, considerando dos (2) aspectos:
 - Cumplir con las validaciones establecidas en las estructuras vigentes para la factura y notas electrónicas.
 - Remitir el formato digital al OSE dentro de los plazos establecidos.

Respecto al formato digital (archivo XML), cuenta con la firma digital del emisor electrónico (proveedor) o del proveedor de servicios electrónicos (PSE), siempre que hubiera contratado a este último.

3. Consulta de la validez de la factura y sus notas electrónicas vinculadas

Considerando que los usuarios o adquirentes no siempre cuentan con la constancia de recepción (CDR) para saber si la factura electrónica o nota electrónica es válida para todo efecto tributario, la Sunat pone a disposición opciones a través de las cuales se puede realizar consultas con clave SOL, sin clave SOL y consulta por servicio web. Para ello ingresamos al siguiente enlace: <<http://www.sunat.gob.pe/accesosDirectos/validaComprobante-p.html>>.



- **Consulta con clave SOL:** al acceder con las credenciales de acceso, se apertura el formulario de consulta integrada de comprobantes de pago, en donde el resultado consiste en que el estado del comprobante sea "Aceptado", así como el estado y condición del emisor a la fecha de emisión del comprobante sea "Activo" y "Habido". En la consulta integrada contamos con las siguientes opciones:

- **Consulta individual:** se ingresan los datos mínimos obligatorios.

- **Consulta masiva:** se debe crear un formato digital (archivo TXT), según la estructura definida en el mismo formulario.

20492092113	01	RT03	00893545	08/06/2019	193.05
20538658368	01	F001	00002133	08/06/2019	17.00
20538658368	01	F001	00002141	09/06/2019	15.00
10080652301	01	F002	00000103	09/06/2019	50.00
10099362044	01	F001	00002025	11/06/2019	17.00
20514784362	01	F100	00000130	11/06/2019	22.60
20100070970	01	FA53	00968298	13/06/2019	55.80
10061066387	01	F101	00004201	26/06/2019	80.00

- **Consulta sin clave SOL:** permite realizar consultas individuales, para lo cual se deben ingresar al menos los campos obligatorios.

- **Consulta por servicio web:** la Sunat proporciona un manual de usuario para que el área técnica de la empresa, a través de los aplicativos informáticos, pueda hacer una invocación al servicio de consulta integrada con el token y los parámetros de consulta.

Podemos concluir que la finalidad de la consulta de validez es dar seguridad al proveedor y adquirente o usuario sobre la existencia del comprobante de pago electrónico dentro de la base de datos de la Sunat. Sin perjuicio de ello, los actores involucrados en la transacción comercial deben poseer el CPE como tal, el cual es un formato digital XML, con la firma digital del emisor electrónico o proveedor de servicios electrónico, según corresponda; asimismo, deben contar con la aceptación de la Sunat o un OSE, según corresponda. Finalmente, el CPE debe ser íntegro (se detectan manipulaciones) y cumplir todas las condiciones de emisión establecidas por la Sunat.

III. VERIFICACIÓN DE LA AUTENTICIDAD DEL CPE

Considerando que resulta necesario que los involucrados en las transacciones comerciales cuenten con el CPE como tal, la Sunat proporciona una opción para la verificación de los CPE, la cual garantiza técnica y legalmente que el documento que tenemos en nuestro poder es el CPE. Para ello ingresamos al siguiente enlace: <<https://www.sunat.gob.pe/ol-ti-itconsverxml/ConsVerXml.htm>>.

A efectos prácticos, verificaremos una factura electrónica (formato XML) y obtendremos el resultado de la Sunat.

REGISTRO DE COMPRAS - PERIODO 04/2020										
Periodo	CJO	Correlativo	Emisión	CDP	Serie	Número	Base	IGV	Otros	Total
20201200	100	MA01	10/12/2020	01	E001	45	10000.00	1800.00	0.00	11800.00
20201200	101	MA01	14/12/2020	01	E001	563	10000.00	1800.00	0.00	11800.00
20201200	102	MA01	15/12/2020	01	PA01	586	10000.00	1800.00	0.00	11800.00
20201200	103	MA01	15/12/2020	01	FBA1	25235	10000.00	1800.00	0.00	11800.00
20201200	104	MA01	18/12/2020	01	F100	42154	10000.00	1800.00	0.00	11800.00

Algunas consideraciones:

- El estado 1 aplica para todos los registros, los cuales corresponden a facturas electrónicas que se emitieron en el periodo 12/2020 y dan derecho a crédito fiscal.
- Los dos primeros registros corresponden a facturas electrónicas emitidas a través del SEE-SOL, ello en virtud de la serie de los documentos. Respecto a la validez, se puede consultar de forma automática a través del portal Sunat, adicionalmente se puede obtener el CPE a través de Sunat Operaciones en Línea (SOL) y realizar la verificación de autenticidad.

IV. ESTADOS Y ANOTACIÓN DE LOS CPE EN EL REGISTRO DE COMPRAS ELECTRÓNICO

1. Estados

El Registro de Compras electrónico cuenta con cinco estados, los cuales se detallan en el siguiente cuadro:

Estado	Detalle de la operación o documento - Registro de Compras
0	Cuando el comprobante de pago o documento no da derecho al crédito fiscal.
1	Cuando se anota el comprobante de pago o documento en el periodo en que se emitió o que se pagó el impuesto, según corresponda, y da derecho al crédito fiscal.
6	Cuando la fecha de emisión del comprobante de pago o de pago del impuesto, por operaciones que dan derecho a crédito fiscal, es anterior al periodo de anotación y esta se produce dentro de los doce meses siguientes a la emisión o pago del impuesto, según corresponda.
7	Cuando la fecha de emisión del comprobante de pago o pago del impuesto, por operaciones que no dan derecho a crédito fiscal, es anterior al periodo de anotación y esta se produce luego de los doce meses siguientes a la emisión o pago del impuesto, según corresponda.
9	Cuando se realice un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior.

El Registro de Compras electrónico - Información de Operaciones con Sujetos No Domiciliados cuenta con dos estados, los cuales se detallan en el siguiente cuadro:

Estado	Detalle de la operación o documento - Registro de Compras - Información de Operaciones con Sujetos No Domiciliados
0	Cuando la operación (anotación operativa sin efecto en el IGV) corresponde al periodo.
9	Cuando se realice un ajuste o rectificación en la anotación de la información de una operación registrada en un periodo anterior.

Para aplicar correctamente los estados, con relación a los CPE, se debe contar con la validez y autenticidad del CPE como tal.

2. Anotación de los CPE en el Registro de Compras electrónico

En el siguiente cuadro representamos un Registro de Compras electrónico del periodo 12/2020, en el cual por fines didácticos se han omitido intencionalmente varios campos, tomando en consideración solo aquellos que reflejan la aplicación del estado "1":

- Los tres últimos registros corresponden a facturas electrónicas emitidas a través del SEE-SFS, SEE-DC y/o SEE-OS, ello en virtud de la serie de los documentos. Respecto a la validez, se puede consultar a través del portal Sunat (siempre que dicho documento se encuentre aceptado y registrado en la base de datos de la Sunat), adicionalmente se puede obtener el CPE a través del medio de otorgamiento del proveedor (correo electrónico, portal web, intranet, extranet, etc.) y realizar la verificación de autenticidad.

Aspectos a tener en cuenta
para la presentación de la DAOT 2020

Resumen

La Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) es una declaración de tipo informativa y una de las más relevantes, debido a que sirve de base a la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes a través de cruces de información entre clientes y proveedores. Por lo tanto, resulta importante conocer en qué casos las empresas se encuentran obligadas a su presentación, así como qué información debe ser comunicada. Se plantea además un caso de aplicación para reforzar los aspectos relevantes.

Marco HERRADA CÓRDOVA

Asesor-consultor tributario contable. Contador Público Colegiado. Titulado en Contabilidad y Auditoría por la Universidad de Piura (UDEP) y administrador de empresas por la misma universidad. Con especialización en tributación por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). Ex servidor público de Sunat, ex auditor tributario en Price Waterhouse Coopers - PwC Perú y Bakertilly Perú.

PALABRAS CLAVES: DAOT 2020 / Declaración Anual de Operaciones con Terceros / Formulario Virtual N° 621 / Sunat.

I. ¿QUIÉNES DEBEN PRESENTAR LA DAOT 2020?

Están obligados a presentar la DAOT 2020 los siguientes sujetos:

- a) Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2020 tuviesen la calidad de **principales contribuyentes** (nacionales o regionales).
- b) Estén obligados a presentar por lo menos una declaración mensual del IGV durante el ejercicio y siempre que sus ventas internas o adquisiciones totales en el ejercicio 2020 hayan sido **superiores a 75 UIT**, esto es, S/ 322,500² (trescientos veintidós mil quinientos soles). A efectos de determinar las ventas o adquisiciones, se tendrá en cuenta lo siguiente (ver cuadro N° 1).ado
- c) Las asociaciones sin fines de lucro, instituciones educativas o entidades religiosas que hayan realizado solo operaciones inafectas del IGV en el ejercicio 2020 que se encuentren obligadas a presentar el PDT Plame y

que hubieran declarado **más de diez (10) trabajadores³** en dicho ejercicio.

Cabe precisar que se encuentran **exceptuados** de presentar la DAOT los sujetos que durante el íntegro del ejercicio hubieran pertenecido **al Nuevo RUS⁴**.

CUADRO N° 1			
Cálculo de las ventas internas > 75 UIT		Cálculo de las adquisiciones de bienes o servicios o contratos de construcción > 75 UIT	
Se suma las casillas:		Se suma las casillas:	
PDT IGV Renta Mensual*	100, 105, 109, 112 y 160	PDT IGV Renta Mensual*	107, 110, 113 y 120
FV 621 IGV - Renta Mensual	100, 105 y 109	FV 621 IGV - Renta Mensual	107, 113 y 120
FV Simplificado IGV - Renta Mensual	100	FV Simplificado IGV - Renta Mensual	107

* Conforme a la Resolución de Superintendencia N° 226-2018/SUNAT, solamente podrá utilizarse cuando por causas no imputables al contribuyente no se pueda presentar el Formulario Virtual N° 621 mediante el Declara Fácil.

1 Artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 024-2002/SUNAT y modificatorias (en adelante, R.S. N° 024-2002).
2 La UIT a considerar es la vigente durante el ejercicio al que corresponda la declaración a efectuar (UIT 2020 [S/ 4,300 * 75]).

3 Para tal efecto, entiéndase como trabajador a los sujetos definidos en el literal v) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2011-SUNAT.
4 Artículo 4 de la R.S. N° 024-2002.

II. ¿QUÉ OPERACIONES DEBEN SER DECLARADAS?⁵

En la DAOT se deberán incluir las operaciones con terceros que se hubieran realizado durante el ejercicio 2020, **en calidad de proveedor o cliente**, siempre que la suma de los montos de todas las transacciones realizadas con cada tercero sea mayor a **dos (2) UIT⁶ (S/ 8,600.00)**.

Se entiende por transacciones aquellas gravadas o no con el IGV conforme a las normas que regulan dicho tributo, por las que exista la obligación de emitir comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito, y que deban ser incluidas en la declaración del impuesto.

En aquellos casos en que los sujetos antes señalados no tuvieran alguna operación con tercero a declarar que supere las 2 UIT **(S/ 8,600.00)**, por cliente o proveedor, en sustitución de la declaración deberán presentar el formato denominado “Constancia de no tener información a declarar”.

Cabe referir que el artículo 7 de la R.S. N° 024-2002-SUNAT establece supuestos específicos de **información adicional** a declarar, aplicable para algunos contribuyentes particulares. De ese modo, se establece lo siguiente:

SUJETOS OBLIGADOS	INFORMACIÓN A DECLARAR
Tratándose de los contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad independiente, a los que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta:	El operador de los mismos deberá consignar en su declaración, adicionalmente a sus operaciones con terceros, las que correspondan a dichos contratos y la atribución de ingresos, costos y gastos, según sea el caso, que le corresponda a cada una de las personas naturales o jurídicas que los integran. Las partes integrantes de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente y que estén obligadas a presentar la declaración por sus propias operaciones no considerarán las realizadas por los contratos.
Las empresas administradoras de tarjetas de crédito o débito	Incluirán los datos de identificación de las empresas afiliadas y la suma de las transacciones realizadas por estas durante el ejercicio en las que se hayan utilizado las tarjetas de crédito o débito.
Las empresas aseguradoras	Deben consignar la información sobre los pagos en dinero por concepto de indemnizaciones efectuados, indicando los datos de identificación de los beneficiarios. No se incluirán los pagos realizados por concepto de reembolsos de seguros médicos.
El arrendador de inmuebles destinados a actividades empresariales	Respecto de dichos arrendamientos, el arrendador deberá incluir los datos de identificación de los arrendatarios y la ubicación de los inmuebles respectivos.

III. ¿QUÉ OPERACIONES NO DEBEN CONSIDERARSE PARA EL CÁLCULO DE LAS OPERACIONES CON TERCEROS?

Las transacciones que no deben considerarse para el cálculo de las operaciones con terceros son las siguientes⁷:

5 Artículos 5 y 7 de la R.S. N° 024-2002.
6 La UIT a considerar es la vigente durante el ejercicio al que corresponda la declaración a efectuar (UIT 2020 [S/ 4,300 * 2]).
7 Artículo 6 de la R.S. N° 024-2002.

- a) La exportación de bienes y/o servicios, considerada como tal por las normas que regulan el IGV, la utilización en el país de **servicios prestados por no domiciliados**, la importación de bienes, las consideradas como retiros de bienes, conforme a las normas del IGV.
- b) Aquellas por las que, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, no exista la obligación de consignar el número de RUC o el número del documento de identidad del adquirente o usuario, salvo que los comprobantes de pago contengan dicha información y, de ser el caso, estos hubieran sido anotados en forma consolidada en el Registro de Ventas e Ingresos o en el Registro de Compras llevados de manera electrónica.
- c) **Las que hubieran sido informadas a la Sunat a través de declaraciones distintas a la regulada en el Reglamento del DAOT⁸.**
- d) **Aquellas registradas en el Registro de Ventas e Ingresos o de Compras llevados de manera electrónica**, salvo aquellas que sin que exista la obligación, de acuerdo al Reglamento de Comprobantes, de identificar al adquirente o usuario, se hubiese consignado el número del documento de identidad de dichos sujetos, y que no hubieran sido anotadas en forma detallada en el Registro de Ventas e Ingresos o en el Registro de Compras.

IV. ¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A PRESENTAR LA “CONSTANCIA DE NO TENER INFORMACIÓN A DECLARAR”?⁹

Tratándose de **sujetos obligados** a presentar la DAOT, pero que:

- No tuvieran alguna operación con terceros a declarar ya sea en calidad de proveedor o cliente, porque los **montos** de las transacciones **no supera las 2 UIT (S/ 8,600.00)**; o
- Hayan realizado operaciones que, dada su operatividad, la Sunat ya cuenta con dicha información (tales como las que se declaran en el PDB Exportadores, Adquisiciones COA - Estado, así como aquellas informadas a través del Registro de Ventas e Ingresos o de Compras llevados de manera electrónica, entre otras).

Deberán presentar la “Constancia de no tener información a declarar”, a través de Sunat Virtual (clave SOL), ingresando a la opción: Trámites, Consultas / Declaraciones informativas / Mis declaraciones y pagos / Presento mis declaraciones informativas / Constancia de No presentación de DAOT.

8 Referido a las declaraciones reguladas mediante i) el Reglamento de Notas de Crédito Negociables, siempre que se hubieran informado las transacciones realizadas en los doce meses del ejercicio; ii) las normas que rigen la obligación de determinadas entidades del Sector Público de proporcionar información sobre sus adquisiciones; y iii) el artículo 6 de la R.S. N° 286-2009-SUNAT o el artículo 6 de la R.S. N° 379-2013-SUNAT, salvo aquellas por las cuales se hubieren emitido boletas de venta en las que, sin que exista la obligación de acuerdo al RCP de identificar al adquirente o usuario, se hubiese consignado el número de documento de identidad de dichos sujetos, y que no hubieran sido anotadas en forma detallada en el Registro de Ventas e Ingresos o en el Registro de Compras.
9 Artículos 11 y 3 de la R.S. N° 024-2002.

CONSTANCIA DE NO TENER INFORMACIÓN A DECLARAR

Fecha: 18/03/2021

DECLARANTE QUE NO TIENE INFORMACIÓN A DECLARAR, SE ADHIERE A LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 3º DEL REGLAMENTO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN ANUAL DE OPORTUNIDAD (RUC 024-2002) Y NORMAS REGULATORIAS.

Número de Orden: 1
Número de RUC: 1
Nombre: 1
Formulario: 1
Ejercicio: 2020

Programa: Constancia

Dr. Javier Corrales

V. ¿QUÉ OTROS CRITERIOS SE DEBEN CONSIDERAR PARA EFECTOS DE LA DECLARACIÓN?¹⁰

En la presentación de la DAOT se deben considerar los siguientes aspectos:

- Las operaciones que se realicen como proveedor se considerarán separadamente de aquellas que se efectúen como cliente, aun cuando se lleven a cabo con un mismo tercero.
- Las operaciones que se realicen como proveedor se consignarán en el rubro Ingresos, y aquellas que se efectúen como cliente se considerarán en el rubro costos o gastos.
- Las transacciones se considerarán realizadas con un mismo tercero, aun cuando este se identifique con distintos tipos de documentos durante un mismo ejercicio. En este caso se identificará a dicho tercero con su número de RUC o, en su defecto, con su número de documento de identidad.
- Las transacciones se considerarán en el ejercicio en que se emita el comprobante de pago, la nota de débito o la nota de crédito respectiva.
- Tratándose de transacciones gravadas con el IGV, se considerará la base imponible según lo establecido en el TUO de la Ley del IGV. Respecto de las transacciones no gravadas, se considerará el importe total de la transacción.
- En el caso de transacciones que generen costo o gasto sustentadas con boletas de venta o tickets en los que no se haya discriminado el IGV, se considerará el importe total de la transacción que figure en dichos comprobantes de pago.

VI. ¿CUÁL ES LA FORMA DE PRESENTACIÓN DE LA DAOT?¹¹

La declaración se presentará utilizando el PDT N° 3500 - Operaciones con Terceros:

Contribuyentes que tengan hasta 500 operaciones por informar en el ejercicio:	A través de Sunat Virtual mediante el uso del PDT N° 3500. Excepcionalmente, en caso de que se presenten situaciones de caso fortuito o fuerza mayor que inhabiliten temporalmente Sunat Virtual o SOL e impidan a los contribuyentes presentar su declaración, podrán efectuarla en las dependencias o centros de servicios.
Contribuyentes que tengan más de 500 operaciones por informar en el ejercicio:	En las oficinas de la Sunat*. i) Pisco, la presentación se realizará en las dependencias de la Sunat donde presenten sus declaraciones mensuales. ii) Moquegua, la presentación se realizará en cualquiera de las dependencias o en los centros de servicios a nivel nacional, correspondientes a la Intendencia regional u oficina zonal de su jurisdicción.

* En este caso, la presentación deberá realizarse vía la Mesa de Partes Virtual de la Sunat, conforme lo señalado en la única disposición complementaria.

10 Existen 2 consideraciones no citadas que se encuentran en el artículo 8 de la R.S. N° 024-2002.

11 Artículo 10 de la R.S. N° 024-2002.

transitoria de la R.S. N° 077-2020/SUNAT. Tener presente que en la página web oficial de la Sunat no hay mayor referencia o detalle sobre esta presentación.

Para **modificar** cualquier dato de la declaración presentada o añadir información a la misma, según sea el caso, el declarante presentará una **nueva declaración**, que deberá contener la información previamente declarada con las modificaciones o agregados efectuados. Dicha declaración sustituirá en su totalidad a la última declaración presentada.

VII. ¿CUÁL ES LA FECHA DE VENCIMIENTO PARA EL DAOT?¹²

El cronograma de vencimiento para la presentación de la **declaración o del formato** denominado "Constancia de no tener información a declarar" correspondiente al ejercicio 2020 es el siguiente:

Último dígito de número de RUC	Según la R.S. N° 036-2016/SUNAT	Vencimiento
0	1º día hábil de marzo	1 de marzo de 2021
1	2º día hábil de marzo	2 de marzo de 2021
2 y 3	3º día hábil de marzo	3 de marzo de 2021
4 y 5	4º día hábil de marzo	4 de marzo de 2021
6 y 7	5º día hábil de marzo	5 de marzo de 2021
8 y 9	6º día hábil de marzo	8 de marzo de 2021
Buenos contribuyentes	7º día hábil de marzo	9 de marzo de 2021

VIII. ¿CUÁLES SON LAS SANCIONES VIGENTES POR NO PRESENTAR LA DAOT O LA CONSTANCIA DE NO TENER INFORMACIÓN A DECLARAR?

El artículo 16 del Reglamento para la presentación de la DAOT ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario. Al respecto, el artículo 176 del Código Tributario establece dos infracciones vinculadas a la DAOT:

- Numeral 2 del artículo 176: **no presentar** otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.
- Numeral 4 del artículo 176: **presentar** otras declaraciones o comunicaciones en forma **incompleta o no conformes con la realidad**.

12 Artículo 4 de la R.S. N° 036-2016/SUNAT, que modifica la R.S. N° 024-2002.

Ambas infracciones serán sancionadas con una multa equivalente al 30 % de la UIT si se trata de generadores de renta de tercera categoría (del Régimen General y RMT), o 15 % de la UIT de tratarse de un sujeto acogido al RER.

Estas sanciones pueden ser objeto de gradualidad, en aplicación de la Resolución de Superintendencia N° 63-2007/SUNAT, con una rebaja de hasta el 100 % de la sanción si se subsana la infracción presentando la DAOT (num. 2 del art. 176 del CT) o presentando nuevamente la DAOT agregando la información omitida (num. 4 del artículo 176 del CT), antes de que surta efecto cualquier notificación de la Sunat en la que se indica la comisión de la infracción.

1 CASO PRÁCTICO



Caso práctico: declaración de la DAOT 2020

La empresa comercial Los Hermanos Gutiérrez S.R.L. se dedica a la confección y venta de ropa. Nos presenta la siguiente información respecto al ejercicio 2020:

- Detalle de las ventas realizadas (ver cuadro N° 2):
- Detalle de las adquisiciones realizadas (ver cuadro N° 3):

CUADRO N° 2: OPERACIONES REALIZADAS COMO PROVEEDOR (INGRESOS)			
Clientes	Tipo de comprobante	Base	IGV
Tiendas Peruanas S.A.C.	Factura electrónica	232,000.00	41,760.00
Juan José Valdívieso L.	Factura electrónica	9,200.00	1,656.00
Varios menores a 2 UIT	Boleta electrónica	50,000.00	9,000.00
Exportaciones	Boleta electrónica	173,500.00	

Cuadro N° 3: Operaciones realizadas como cliente (costo/gasto)				
Proveedores	Tipo de comprobante	Base	IGV	Exoneradas
Asociación San Mateo	Factura electrónica			210,000.00
Camisas y Pantalones S.A.C.	Factura electrónica	106,000.00	19,080.00	
Varios menores a 2 UIT	Factura electrónica	37,600.00	6,768.00	

Nos consulta si resulta obligado a presentar la DAOT y, de ser afirmativa la respuesta, qué información deberá comunicar. Se sabe que la empresa no es principal contribuyente, presenta Registro de Ventas y Compas electrónico y todos los meses ha presentado el Formulario Virtual (FV) N° 621 IGV Renta Mensual.

Solución:

1. Obligados a presentar el DAOT

Estarán obligados los contribuyentes cuyas ventas internas o adquisiciones totales en el ejercicio 2020 hayan sido

superiores a 75 UIT (\$/ 322,500). A efectos de verificar si supera o no dicho límite, procedemos a identificar las operaciones señaladas dentro del FV N° 621 IGV Renta Mensual.

Ventas internas y adquisiciones

Dado que la empresa presenta el FV N° 621 IGV Renta Mensual, deberá considerar los importes declarados en las casillas 100, 105 y 109. Asimismo, para las compras, deberá considerar los importes declarados en las casillas 107, 113 y 120.

Concepto	FV N° 621	Total
Ventas internas	Casilla 100 - Ventas gravadas	291,200*
	Casilla 105 - Ventas no gravadas	-
	Casilla 109 - Ventas no gravadas sin efecto en ratio	-
No supera límite por ventas		291,200
Adquisiciones de bienes y servicios o contratos de construcción	Casilla 107 - Compras gravadas destinadas a ventas gravadas	143,600**
	Casilla 110 - Compras gravadas destinadas a ventas gravadas y no gravadas	-
	Casilla 113 - Compras gravadas destinadas a ventas no gravadas	-
	Casilla 120 - Compras internas no gravadas	210,000
Sí supera límite por compras		353,600

* (232,000 + 9,200 + 50,000).

** (106,000 + 37,600).

Por lo tanto, podemos concluir que la empresa **sí se encontraría obligada** a presentar el DAOT por el ejercicio 2020.

2. Información a presentar

El hecho de que el contribuyente configure como obligado a presentar la declaración no significa necesariamente que presentará el PDT de la DAOT, y esto es porque solo se encuentra obligado a informar de las transacciones, operaciones gravadas o no con el IGV conforme lo establecido en la R.S. N° 224-2002/SUNAT.

Dado que no toda información debe informarse y que, conforme a lo señalado en el punto III del presente informe, entre las operaciones que no se informan se encuentran aquellas registradas mediante el Registro de Ventas e Ingresos y el Registro de Compras llevados de manera electrónica.

Entonces, dado que la empresa **sí presenta libros electrónicos** y, en consecuencia, las operaciones que forman parte del cuadro N° 2 y el cuadro N° 3 ya han sido declaradas por la empresa mediante los libros electrónicos, dicha información no debe considerarse para el cálculo de las operaciones con terceros.

No obstante, la empresa se encontrará obligada a presentar la “**Constancia de no tener información a declarar**” dentro de su fecha de vencimiento, a efectos de cumplir con la obligación tributaria.



Asesoría **CONTABLE**

INFORME CONTABLE

Consideraciones para el llenado de la información sobre costo de ventas en el Formulario Virtual N° 710 - Empresas comerciales e industriales

Resumen

En cumplimiento de la obligación dispuesta en el artículo 79 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, que, entre otros, obtengan ingresos netos superiores a las 1,700 UIT, deben presentar el Formulario Virtual N° 710 Renta Anual - Completo - Tercera Categoría e ITF. Entre la información contenida en dicho medio se encuentra la referida al costo de ventas, a consignarse en la Casilla 464, que será objeto de revisión y análisis teniendo en cuenta la normativa contable y el PCGE.

Martha ABANTO BROMLEY

Contadora Pública Colegiada Certificada. Diplomada en especialización NIIF por el Colegio de Contadores Públicos de Lima y la Universidad de Piura. Diplomada en Gestión y Consultoría Tributaria por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Coordinadora del Área de Asesoría Contable de la revista Contadores & Empresas. Asesora contable-tributaria de Gaceta Consultores S.A.

PALABRAS CLAVES: Costo de ventas / NIC 2 / PCGE / Formulario Virtual N° 710 Renta Anual - Completo / Empresas Comerciales / Empresas Industriales.

INTRODUCCIÓN

Mediante Resolución de Superintendencia N° 271-2019/SUNAT se aprobó, entre otros, como medio para presentar la DJ Anual y efectuar el pago, el Formulario Virtual N° 710: Renta Anual - Completo (en adelante, FV N° 710), el cual contiene la información financiera al cierre del ejercicio, así como las casillas de adiciones y deducciones para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio (renta neta imponible o pérdida tributaria) y el impuesto a pagar o saldo a favor.

Dentro de la información financiera al cierre del ejercicio se encuentra el estado de resultados, en el cual, entre otros, se aprecia que, a efectos de determinar la renta bruta, se debe consignar tanto los ingresos por las ventas como el costo de ventas. Respecto de esta última, en la Casilla 464:

Costo de Ventas del FV N° 710¹ se aprecia que dicha casilla tiene tres opciones, según la actividad que desarrolle el contribuyente: (i) costo de existencias; (ii) costo de producción; y (iii) costo del servicio.

En la ayuda para el registro del FV N° 710, sobre el particular, se indica que respecto de la Casilla 464: Costo de Ventas, se registra el costo de ventas (de acuerdo con su información contable), para lo cual se recomienda tener diferenciados para completar esta casilla los costos de ventas según se trate de costo de existencias, costos de producción y/o costos de servicios.

En esta oportunidad, el propósito del presente informe se enfocará en señalar algunas consideraciones a tener en cuenta a efectos de presentar esta información, desde una perspectiva contable, según las NIIF (específicamente, la NIC 2 Inventarios) y el PCGE modificado 2019.

¹ Cabe indicar que el detalle requerido en este formulario no se solicita en el FV N° 710 Renta Anual - Simplificado.

I. SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR EL FORMULARIO VIRTUAL N° 710 RENTA ANUAL - COMPLETO - TERCERA CATEGORÍA E ITF

Se encuentran obligados a presentar su declaración jurada mediante el Formulario Virtual N° 710: Renta Anual - Completo aquellos sujetos que en el ejercicio gravable a declarar hubieren generado rentas o pérdidas de tercera categoría como contribuyentes del Régimen General que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos²:

Sus ingresos netos superen las 1,700 UIT.

Gocen de algún beneficio tributario.

Gocen de estabilidad jurídica y/o tributaria.

Deban presentar alguna de las declaraciones previstas en el inciso g) del artículo 32A de la LIR*.

Estén obligados a presentar el balance de comprobación.

Pertenezcan al sistema financiero.

Hayan presentado el anexo a que se refiere el artículo 12 del Reglamento del ITAN**.

Hayan intervenido como adquirentes en una reorganización de sociedades.

Deduzcan gastos en vehículos asignados a dirección, representación y administración

Se encuentren en el supuesto del inciso g) del artículo 9 de la Ley del ITF***.

^{*} Declaración jurada anual informativa Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País.

^{**} Anexo que opten por presentar los contribuyentes cuyos accionistas, socios, principal o casa matriz se encuentran obligados a tributar en el exterior por las rentas generadas por dichos contribuyentes a fin utilizar contra el ITAN, hasta el límite de este, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al periodo del mes de marzo y siguientes de cada ejercicio.

^{***} Esto es cuando los pagos en un ejercicio gravable sean de más del quince por ciento (15 %) de las obligaciones de la persona o entidad generadora de rentas de tercera categoría sin utilizar dinero en efectivo o medios de pago. En estos casos se aplicará el doble de la alícuota prevista en el artículo 10 de la Ley N° 28194 sobre los montos cancelados que excedan el porcentaje anteriormente señalado.

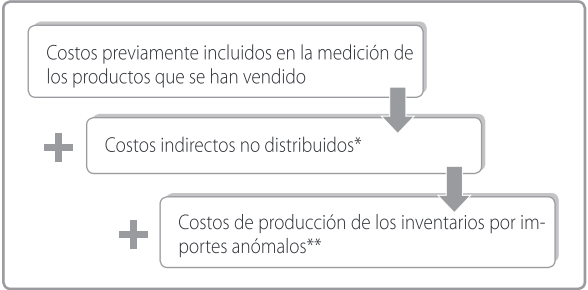
También deben utilizar el Formulario Virtual N° 710: Renta Anual - Completo - Tercera Categoría e ITF, los contratos

de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes³.

II. EL COSTO DE VENTAS SEGÚN LA NIC 2 Y EL PCGE 2019

Para Kohler⁴, el costo de (o de las) ventas es el costo total de los artículos o mercancías vendidos durante un ejercicio contable dado, determinado mediante la fijación para cada partida vendida del costo de la factura y otros costos inherentes incluidos en el costo de la mercadería, así como el costo de producción de los artículos terminados vendidos.

Sin perjuicio de lo anterior, el **párrafo 38 de la NIC 2 Inventarios** dispone que el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente **costo de las ventas**, comprende los siguientes conceptos:



^{*} Según el **párrafo 13 de la NIC 2**, el proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Agrega el citado párrafo que los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos (respecto a este punto se abordará un caso práctico).

^{**} Cabe indicar que, conforme con el **literal a) del párrafo 16 de la NIC 2**, correspondería a los costos excluidos del costo de los inventarios, que se reconocen como gastos del periodo en el que se incurrir, por tratarse de importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.

De ello se tiene que el costo de ventas según las NIIF es un concepto que no solo se limita al costo de los bienes y servicios transferidos al cliente, dado que incluye otros conceptos, tal como el relacionado con los costos indirectos no distribuidos por capacidad normal, así como importes anormales de desperdicios.

De lo antes señalado, el PCGE modificado 2019⁵ ha dispuesto que en la Cuenta 69: Costo de Ventas se acumule el costo de los bienes y/o servicios inherentes al giro del negocio transferidos a título oneroso; sin embargo, de las subcuentas que componen esta cuenta se advierte que no solo se compone del costo de los inventarios vendidos, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

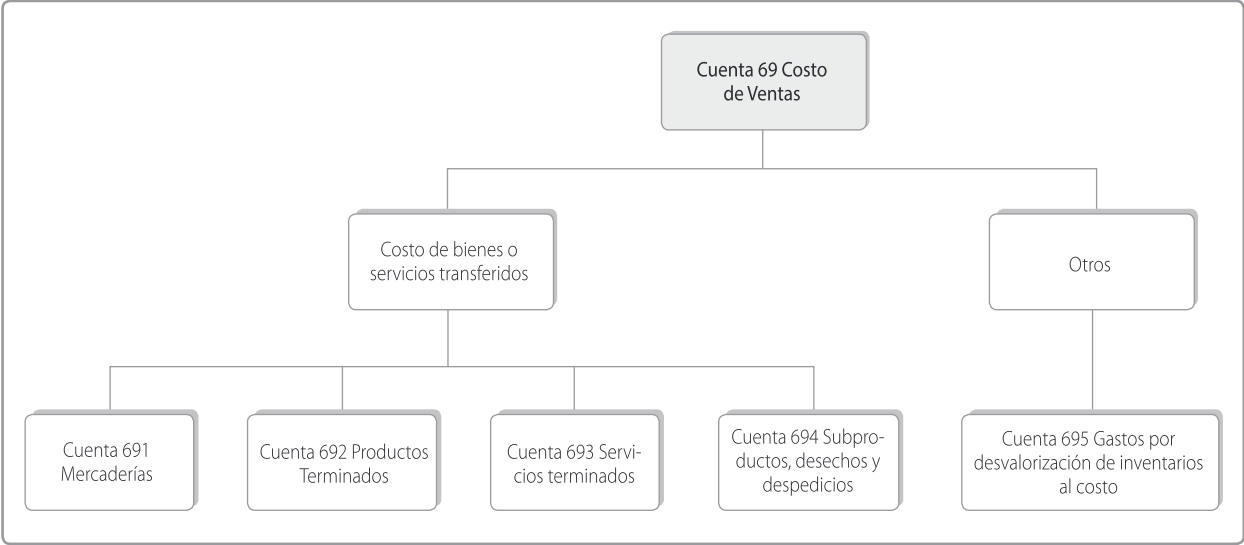
³ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, previa solicitud de autorización a la Sunat; o que hubieran comunicado que no lo llevarán de esa forma en el caso de contratos cuyo plazo de vencimiento sea menor a tres años.

⁴ KOHLER, Eric. *Diccionario para contadores*. 5ª reimpresión, Limusa, S.A. de C.V., México, 1995, pp. 141 y 142.

⁵ Aprobado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 002-2019-EF/30, publicado el 24 de mayo de 2019. Vigente a partir del 1 de enero de 2020, pero optativo para el ejercicio 2019.

² Resolución de Superintendencia N° 271-2019/SUNAT y modificatorias.

COMPOSICIÓN DE LA CUENTA 69



1. Costo de bienes o servicios transferidos

En relación con las cuentas que hemos agrupado bajo el título de costo de bienes o servicios transferidos, debe considerarse que esta incluye las siguientes subcuentas:

- **Cuenta 691 Mercaderías**, que representa el costo de las mercaderías vendidas, previamente reconocidas en la cuenta 20 Mercaderías.
- **Cuenta 692 Productos terminados**, que representa el costo de los productos terminados vendidos previamente reconocidos en la cuenta 21 Productos terminados, excepto la subcuenta 215 de Inventario de servicios terminados.

Cabe señalar que dentro de esta subcuenta se encuentran las siguientes divisionarias:

6924	Costos de producción no absorbidos - Productos terminados
6925	Costo de ineficiencia - Productos terminados ⁶

- **Cuenta 693 Servicios terminados**, que comprende el costo de las existencias de servicios prestados previamente reconocidos en la subcuenta 215 Existencias de servicios terminados, o acumulado directamente en esta cuenta.
- **Cuenta 694 Subproductos, desechos y desperdicios**, que corresponde al costo de los subproductos, desechos y desperdicios vendidos, previamente reconocidos en la cuenta 22.

De lo anterior se desprende que, según el PCGE modificado 2019, se ha dispuesto cuentas específicas para entidades que realizan actividades de comercialización de: (i) bienes adquiridos sin transformación (Cuenta 691);

6 Cabe indicar que en el PCGE modificado 2019 no existe ninguna mención al respecto. Sin embargo, se entiende que correspondería a los costos derivados de la no-calidad del procedimiento o no-aprovechamiento de recursos, que implican la pérdida de materias primas e insumos, así como otros costos de conversión incurridos en productos terminados.

(ii) bienes producidos u obtenidos de un proceso de producción que transforma la materia prima (Cuentas 692 y 694); y (iii) servicios (Cuenta 693).

1 CASO PRÁCTICO



Costo de producción no absorbido

La empresa, dedicada a la fabricación de galletas, produjo, durante el ejercicio 2020, 180,000 paquetes de galletas, incurriendo en los siguientes desembolsos:

Detalle	S/
Materia prima	170,000
Mano de obra directa	80,000
Costos indirectos de fabricación fijos*	42,000
Costos indirectos de fabricación variables	38,000

* Incluye la depreciación de las maquinarias y seguros durante la etapa en la cual no se produjeron bienes.

Si se sabe que la capacidad normal de producción establecida es de 520,000 unidades, ¿cómo se efectuará la distribución de los costos a la producción terminada del periodo, si se sabe que no hay producción en proceso?

Solución:

Conforme con el párrafo 13 de la NIC 2, en el caso de empresas transformadoras, el proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de producción se efectuará considerando la capacidad normal que se espera conseguir en circunstancias normales, que en el caso es de S/ 520,000.

De lo anterior se verifica que la producción obtenida es menor a la capacidad normal de producción, por lo que, en el caso de los costos indirectos de fabricación fijos, se deberá establecer la proporción de la producción real

respecto de la capacidad normal, como se muestra a continuación:

Concepto	Unidades	%
Producción real	180,000	0.34615385
No producido	340,000	0.65384615
Capacidad normal	520,000	1

En función de los porcentajes antes determinados, a continuación se efectuará la distribución de los costos a la producción y al gasto del periodo:

Elemento del costo	Importe	Producción	Gasto
Materia prima	170,000	170,000	
Mano de obra directa	80,000	80,000	
Costos indirectos de fabricación fijos	42,000	14,538*	27,462
Costos indirectos de fabricación variables	38,000	38,000	
Total (\$/)	330,000	302,538	27,462

* $S/ 42,000 \times 0.34615385$

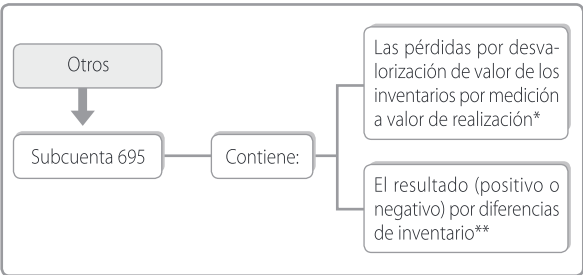
Finalmente, el registro contable correspondiente será el siguiente:

ASIENTO CONTABLE:

----- X -----		
21 Productos terminados	302,538	
211 Productos terminados		
2111 Productos terminados		
21111 Costo		
69 Costo de ventas	27,462	
692 Productos terminados		
6924 Costos de producción no absorbidos - Productos terminados		
71 Variación de la producción almacenada		330,000
711 Variación de productos terminados		
7111 Productos terminados		
x/x Por la distribución de los costos a la producción del periodo.		
----- X -----		

2. Otros conceptos incluidos en la Cuenta 69

De otro lado, en el grupo que hemos denominado Otros, este contiene la subcuenta 695 Gastos por desvalorización de inventarios al costo, la cual incluye los siguientes conceptos:



* Resultante de la aplicación del principio establecido en el párrafo 9 de la NIC 2, según la cual los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor; y que conforme con el párrafo 34 se reconoce como gasto en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida.

** Corresponde a las diferencias determinadas como consecuencia de la comparación de los inventarios físicos⁷ con los inventarios que se reflejan en los kárdex de la empresa.

2 CASO PRÁCTICO



Provisión por desvalorización de mercaderías

Una empresa dedicada a la comercialización de prendas de vestir, a la fecha tiene un stock de ropa para bebé que, por efectos del aislamiento social obligatorio y el cierre de establecimiento, no ha podido venderse. A continuación, se muestra el costo de dichos bienes, los valores netos realizables y la desvalorización de cada uno de los bienes desmedrados:

Cantidad	Detalle	Tallas	Costo	Valor neto realizable	Pérdida
50	Polos	0-3	2,450	1,500	950
80	Pantalones	0-6	4,800	3,200	1,600
75	Vestidos	0-4	5,925	3,750	2,175
30	Pijamas	0-6	1,170	600	570

¿Qué asiento deberá efectuarse para reconocer la pérdida estimada por la mercadería que no pudo venderse cuyo importe recuperable es menor al registrado en libros?

Solución:

Conforme con el párrafo 28 de la NIC 2, el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que estos hayan devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. En estas circunstancias, agrega el párrafo 29 de la citada NIC, el valor neto realizable se calcula para cada partida de los inventarios, y según el párrafo 34 se reconoce el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, tal como se muestra a continuación como gasto del periodo:

- Por la estimación por la desvalorización de existencias

ASIENTO CONTABLE:

----- X -----		
69 Costo de ventas	5,295	
695 Gastos por desvalorización de inventarios al costo		
29 Desvalorización de inventarios		5,295
291 Mercaderías		

7 Para fines del Impuesto a la Renta, el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes, empresas o sociedades que, debido a la actividad que desarrollen, deban practicar inventarios, cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente sea menor a 500 UIT realizarán tal inventario al final del ejercicio y, si superan este inventario, se realizará por lo menos una vez en el ejercicio.

2911 Mercaderías		
29111 Costo		
x/x Por desvalorización de existencias.		
----- x -----		

Cabe resaltar que la provisión del gasto antes citado no resulta deducible para determinar la renta neta de conformidad con el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo que se cumpla con la destrucción de existencias según lo regulado en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta o se enajenen los bienes a valor de mercado.

3 CASO PRÁCTICO



Diferencias de inventarios

Según el último inventario físico realizado en el mes de diciembre, se determinó que existía un faltante de 200 unidades (no se identificó a los responsables) que tenían un costo unitario de S/ 5.50.

¿Qué asiento deberá efectuarse para reconocer la pérdida hallada?

Solución:

Para Horngren⁸, medir los faltantes de inventarios es fácil en compañías que usan el inventario perpetuo, porque los faltantes son simplemente la diferencia entre el costo del inventario identificado en un conteo físico y el saldo administrativo del inventario. En este sentido, en el caso planteado, la forma de reconocer las pérdidas determinadas en el inventario físico será la siguiente:

- Por el reconocimiento de la pérdida de inventario

ASIENTO CONTABLE:

----- x -----		
69 Costo de ventas	1,100	
695 Gastos por desvalorización de inventarios al costo		
6951 Mercaderías		
20 Mercaderías		1,100
201 Mercaderías		
2011 Mercaderías		
20111 Costo		
x/x Por la diferencia de inventario.		
----- x -----		

Cabe resaltar que el gasto, por tratarse de pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente, se encuentra sujeto para su deducción a

8 HORNGREN, Charles et al. *Introducción a la contabilidad financiera*. 7ª edición, Pearson Educación de México S.A. de C.V., México, 2000, p. 247.

los requisitos establecidos en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin perjuicio de ello, en virtud de lo indicado en el inciso f) del artículo 35 del Reglamento de dicha ley, aquellos que deban llevar un sistema de contabilidad de costos basados en el registro de inventarios permanentes físicos o valorizados, o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución y además cumplan con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del Reglamento, esto es, informe técnico emitido por profesional independiente, competente y colegiado, o por el organismo técnico competente.

III. COSTO DE EXISTENCIAS (EMPRESA COMERCIAL)

Para Horngren⁹, en un inventario llevado bajo el sistema periódico, el costo de los bienes vendidos se determina mediante la siguiente ecuación contable: inventarios iniciales más compras menos inventarios finales.

Teniendo en cuenta que la información que se solicita en la Casilla 464 se sustenta en la ecuación contable para determinar el costo de ventas total, ello podría estar incluyendo bienes que pudieron haberse retirado de la empresa por conceptos tales como donaciones, obsequios, auto-consumos o pérdidas extraordinarias que no se encuentran reconocidos en la Cuenta 69, por lo que se requiere que en la ecuación se efectúe el ajuste correspondiente en la casilla Otros.

4 CASO PRÁCTICO



Costo de ventas

Una empresa comercial, al cierre del ejercicio, muestra un costo de ventas de S/ 620,000, el cual se encuentra comprendido por las subcuentas 691 y 695 por los importes de S/ 570,000 y S/ 50,000, respectivamente. Esta última subcuenta está conformada por un faltante ascendente a S/ 10,000 y una pérdida por desvalorización de S/ 40,000.

Si se sabe que el inventario inicial y final es de S/ 100,000 y S/ 40,000, respectivamente; que se ha efectuado entregas gratuitas a los trabajadores y donación por el importe de S/ 40,000; asimismo, se han efectuado compras en el periodo por el importe de S/ 600,000, ¿cómo deberá efectuarse el reporte en la Casilla 464?

Solución:

De acuerdo con la información anterior, y considerando lo explicado anteriormente respecto de los ajustes, el costo de ventas se deberá informar tal como se muestra a continuación:

9 Ibídem, p. 224.

Cuenta de Ventas - Casilla 464		
Costo de Ventas	Costo de Producción	Costo de Servicios
Inventario Inicial	100	200000
Compras	101	400000
Cargos Conceptivos	102	100000
Inventario Final	103	200000
COSTO DE VENTA DE EMPRENDAS	104	400000

Continuar Cancelar

IV. COSTO DE PRODUCCIÓN (EMPRESA INDUSTRIAL)

Sobre el particular, Ortega Pérez de León¹⁰ señala que un estado de costo de producción y de ventas se presentaría de la siguiente forma:

- Costo de las materias primas utilizadas: inventario inicial de materias primas más compras de materias primas recibidas menos las materias primas indirectas utilizadas.
- Más mano de obra directa
- Más cargos indirectos (materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros)
- Costo de la producción procesada
- Más inventario inicial de productos en proceso
- Producción en proceso en disponibilidad
- Menos inventario final de productos en proceso
- Costo de la producción terminada
- Más inventario inicial de producción terminada
- Producción terminada disponible
- Menos inventario final de producción terminada
- Costo de la producción vendida

Teniendo en cuenta que la información que se solicita en la Casilla 464 se sustenta en la ecuación contable para determinar el costo de la producción vendida, ello podría estar incluyendo bienes que pudieron haberse retirado de la empresa por conceptos tales como donaciones, obsequios, autoconsumos o pérdidas extraordinarias que no se encuentran reconocidos en la Cuenta 69, por lo que se requiere su ajuste a través del empleo de la Casilla "Otros conceptos".

5 CASO PRÁCTICO



Costo de ventas

Una empresa Industrial, al cierre del ejercicio, muestra un costo de ventas de \$/ 2'542,400, el cual se encuentra compuesto por las subcuentas 691 y 695 por los importes de \$/ 2'200,000 y \$/ 342,400, respectivamente. En esta última subcuenta se ha reconocido costos indirectos de fabricación fijos no imputados por \$/ 202,400 y una pérdida por desvalorización de \$/ 140,000.

Se sabe que el inventario inicial de productos en proceso y productos terminados es \$/ 50,000 y \$/ 100,000, respectivamente; y que el inventario final de productos en proceso y productos terminados es de \$/ 400,000 y \$/ 700,000, respectivamente.

No ha habido inventario inicial de materias primas; se han comprado materias primas por \$/ 2'500,000 y el inventario final de estas ascienden a \$/ 500,000. Los costos de transformación incurridos han sido mano de obra directa por \$/ 770,000 y otros gastos de fabricación por \$/ 842,400.

Asimismo, se tiene que la empresa ha efectuado una donación por el importe de \$/ 120,000, que tiene contabilizada en la divisionaria 6591 Donaciones. ¿Cómo deberá efectuarse el reporte en la Casilla 464?

Solución:

De acuerdo con la información anterior, el costo de ventas se deberá informar tal como se muestra a continuación:

Cuenta de Ventas - Casilla 464		
Costo de Ventas	Costo de Producción	Costo de Servicios
Compras de Materias Primas	100	2500000
Otros conceptos	101	500000
Inventario Final de Materias Primas	102	2000000
Costo de Mano de Obra	103	770000
Otros Gastos de Fabricación	104	842400
Cargos Conceptivos	105	202400
Costo de Producción	106	4000000
Inventario Inicial de Productos en Proceso	107	50000
Otros conceptos	108	350000
Inventario Final de Productos en Proceso	109	400000
Costo de Producción Terminada	110	3800000
Inventario Inicial de Productos Terminados	111	100000
Otros conceptos	112	2400000
Inventario Final de Productos Terminados	113	700000
Costo de Ventas de Emprendas	114	2542400

Continuar Cancelar

10. ORTEGA PÉREZ DE LEÓN, Armando. *Contabilidad de costos*. Limusa S.A. de CV, México, 1994, p. 78.

Modificación de las obligaciones financieras y su impacto contable en los estados financieros

Resumen

Cuando las tasas de interés bajan, muchos deudores pueden refinanciar sus préstamos a una tasa de interés reducida y obtener el beneficio de un pago mensual menor, con lo cual el dinero ahorrado se puede desviar para pagar deudas, ahorrar o invertir. Sin embargo, es preciso ser cauteloso, pues la mayoría de los refinanciamientos vienen con algunos costos de cierre que pueden o no ser transferidos a su saldo principal. Asimismo, cabe señalar que esta operación estará sujeta a lo indicado en la NIIF 9 "Instrumentos Financieros".

Gonzalo Martín LEÓN HERMOZA

Contador Público Colegiado. Egresado de la Maestría de Finanzas Corporativa por la Universidad del Pacífico. Diplomado en Riesgo Financiero en el Tecnológico de Monterrey. Docente del Diplomado en NIIF en diversas universidades e instituciones. Socio de Efikas Perú y ex gerente sénior de auditoría financiera de EY.

PALABRAS CLAVES: Obligaciones financieras / NIIF 9 / Baja / Pasivo financiero / Obligaciones financieras.

INTRODUCCION

En la actualidad, el mundo y nuestro país se ven afectados por una pandemia a gran escala como es el COVID-19, que está impactado en forma agresiva la economía de las compañías y afectando principalmente su rubro de caja y bancos, lo que está generando que las compañías prioricen su efectivo para el pago de planillas, compra de insumos, y buscar realizar cambios en las condiciones contractuales de su deuda financiera como, por ejemplo, cambios en las tasas de interés, otorgamientos de periodos de gracia, nuevas garantías, cambio de la moneda del préstamo, reprogramación de plazos, etc.

Según Martín Naranjo, presidente de la Asociación de Bancos del Perú (Asbanc), las tasas de interés para financiamientos a largo plazo se encuentran actualmente en mínimos históricos; ello, por lo general, haría que los deudores buscaran refinanciamientos para mejorar su flujo de caja mensual y ahorrar dinero.

Las compañías que cuenten con obligaciones financieras deben determinar el impacto contable de estos cambios y,

luego de ello, aplicar los requerimientos establecidos por la NIIF 9 Instrumentos financieros para determinar si corresponde a una modificación de la deuda. Evaluando los efectos contables, podría ser necesario registrar una ganancia o pérdida en los resultados de la compañía y, dependiendo de los hechos y circunstancias, podría ser necesario registrar la baja en cuentas de la obligación financiera como resultado de la modificación del acuerdo de instrumentos financieros que existe.

I. BAJA DE UN PASIVO FINANCIERO

De acuerdo con lo mencionado por el párrafo 3.3.1 de la NIIF 9, una entidad eliminará de su estado de situación financiera un pasivo financiero (o una parte de este) cuando, y solo cuando, se haya extinguido (esto es, cuando la obligación financiera haya sido pagada o cancelada, o haya expirado).

Un pasivo financiero (o una parte de este) se dará de baja cuando el deudor:

- Cumpla con la obligación contenida en el pasivo (o en una parte de este) pagando al acreedor, normalmente en efectivo, en otros activos financieros, en bienes o en servicios; o
- Esté legalmente dispensado de la responsabilidad principal contenida en el pasivo (o en una parte de este) ya sea por un proceso judicial o por el acreedor

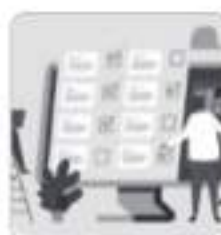
(si el deudor ha prestado una garantía, esta condición puede ser aún cumplida).

Asimismo, se considera que la deuda se da de baja cuando:

- El emisor de un instrumento de deuda compra de nuevo ese instrumento, entonces la deuda quedará cancelada. Incluso en el caso de que el emisor fuera un creador de mercado para ese instrumento o intente volver a venderlo en un futuro inmediato.
- Una permuta entre un prestamista y un prestatario de instrumentos de deuda con condiciones sustancialmente diferentes se contabilizará como una cancelación del pasivo financiero original, reconociéndose un nuevo pasivo financiero.

La reestructuración de la deuda puede adoptar varias formas legales, que incluyen: una enmienda a los términos de un instrumento de deuda (por ejemplo, los montos y el momento de los pagos de intereses y principal) o un reembolso teórico de la deuda existente con un nuevo préstamo inmediato de la misma cantidad o de una cantidad diferente con la misma contraparte. El prestatario generalmente incurrirá en costos en la reestructuración de la deuda, y también se podrían pagar o recibir otras tarifas. La contabilización de la modificación de la deuda depende de si esta se considera "sustancial" o "no sustancial", para lo cual hay dos pruebas para comprobar esta situación, y son las siguientes:

Test cualitativo



- Un cambio significativo de las condiciones del contrato, el cual requiere la baja del pasivo sin análisis cuantitativo adicional.
- Ejemplos: cambio de deudor, cambio en el perfil de riesgo, cambio en el porcentaje de la tasa de interés, cambio de la moneda de la deuda, cambio sustancial de los covenants de la deuda.

Test cuantitativo



- El valor actual neto de los flujos de efectivo bajo los nuevos términos descontados a la tasa de interés efectiva original es al menos un 10% diferente al monto de la deuda original.
- Esta prueba es denominada como la "prueba del 10%".

Es importante evaluar si una modificación de una obligación financiera es sustancial o no:

Si la modificación de la deuda es sustancial, se trata como una extinción

Dar de baja a la deuda existente y reconocer un nuevo pasivo a su valor razonable.

Reconocer la diferencia entre el pasivo financiero (valor razonable de la nueva deuda) y el importe de la deuda original como ingreso o gasto.

Costos de transacción incurridos como parte de la modificación del contrato se reconocen como ingreso o gasto.

Si la modificación de la deuda NO es sustancial, no hay extinción

Calcular el valor de los flujos de los fondos de la deuda modificada, descontada a la tasa de interés efectiva de la deuda original.

Ajustar el costo amortizado, y cualquier efecto se reconoce como un ingreso o gasto.

Los costos de transacción incurridos como parte de la modificación de la obligación financiera (pasivo financiero) forman parte de esta y se amortizarán durante el plazo de la obligación financiera modificada.

1 CASO PRÁCTICO



Modificación de la deuda no es sustancial

El 1 de enero de 2016, la Compañía ACB S.A. adquirió un préstamo por US\$ 90 millones. Las principales condiciones del contrato son:

- Tasa de interés anual 8 %. Los intereses se pagan a fin de año.

- Costos de transacción¹ incurridos por US\$ 2 millones.
- Fecha de vencimiento: 31 de diciembre de 2025. El capital del préstamo se paga al vencimiento del préstamo.

La compañía ha negociado su obligación financiera y esta modificación va a regir a partir del 01/01/2021, tal como se detalla a continuación:

¹ Según el Apéndice A de la NIIF 9, son los costos incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión o disposición de un activo financiero o de un pasivo financiero (véase el párrafo BS.4.8). Un costo incremental es aquel en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.

- No se paga intereses en los años 2021 y 2022.
- Pago inmediato de un *fee* (honorario) de US\$ 1 millón.
- Tasa de interés anual del 10 % a partir del 2023. El pago de interés es anual.
- La nueva fecha del vencimiento de la obligación financiera es el 31/12/2027.
- Los costos de transacción no son significativos.

¿Cómo debe registrar el deudor la modificación de los términos contractuales?

Solución:

El préstamo se registró originalmente por US\$ 90 millones menos los costos de transacción de US\$ 2 millones, y la tasa de interés efectiva es de 7.737 %.

El asiento por el préstamo sería el siguiente.

ASIENTO CONTABLE

----- X -----			
10	Efectivo y equivalentes de efectivo	90'000,000	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
45	Obligaciones financieras		90'000,000
451	Préstamos de instituciones financieras y otras entidades		
4511	Instituciones financieras		
x/x	Por el registro de la deuda financiera.		
----- X -----			

El asiento por los costos de transacción incurridos:

ASIENTO CONTABLE

----- X -----			
18	Servicios y otros contratados por anticipado	2'000,000	
181	Costos financieros		
10	Efectivo y equivalentes de efectivo		2'000,000
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
x/x	Por el registro de los costos de transacción incurridos.		
----- X -----			

A continuación, se muestra la evolución del pasivo financiero según el método del costo amortizado:

Año	Deuda (en millones de dólares)	Intereses efectivos	Pagos (en millones de dólares)	Deuda (en millones de dólares)	
		7.737 %**			
01/01/2016	88*			88.00	Fecha de corte de nuestros EEFF.
31/12/2016	88	6.81	-7.2	87.61	
31/12/2017	88	6.78	-7.2	87.19	
31/12/2018	87	6.75	-7.2	86.73	
31/12/2019	87	6.71	-7.2	86.24	
31/12/2020	86	6.67	-7.2	85.72	
31/12/2021	86	6.63	-7.2	85.15	
31/12/2022	85	6.59	-7.2	84.54	
31/12/2023	85	6.54	-7.2	83.88	

31/12/2024	84	6.49	-7.2	83.17
31/12/2025	83	6.43	-89.6	-

* Préstamo recibido (US\$ 90 millones) menos costo de transacción (US\$ 2 millones).
** Es el resultado de calcular la tasa de interés efectiva teniendo en cuenta la tasa de interés anual.

Con base en las negociaciones que ha realizado la compañía y tomando en consideración los nuevos términos del contrato, la compañía debe calcular el valor presente neto (VPN) del nuevo acuerdo usando la tasa de interés efectiva original de 7.737 %, lo cual da un valor presente neto (VPN) de US\$ 82.73 millones.

Año	Flujo de caja	Millones de dólares	Factor de descuento	Millones de dólares
		X	$y = 1/(1+i)^t$	$z = x * y$
01/01/2021	Honorario	1	0.9	0.91
31/12/2023	Interés*	9	0.83	7.44
31/12/2024	Interés*	9	0.75	6.76
31/12/2025	Interés*	9	0.68	6.15
31/12/2026	Interés*	9	0.62	5.59
31/12/2027	Interés y principal	99	0.56	55.88
			Total	82.73

* US\$ 90 millones x 10 %.

A continuación, realizaremos la “prueba del 10 %” (evaluación cuantitativa):

[VPN (original) - VPN (modificado)] / VPN (original)

(85.72 - 82.73) / 85.72 = 3.49 %

De lo anterior, el valor presente de la obligación financiera modificada (VPN) difiere en 3.49 % del valor presente de la deuda (VPN) original, lo cual es menor que 10 %.

Conclusión

Con base en el resultado obtenido, podemos concluir que la modificación de la obligación financiera no es sustancial y, por ende, no debe reconocerse como una extinción de la deuda bajo la NIIF 9.

Del cálculo realizado, la compañía debe reconocer una ganancia de US\$ 3.99 millones (US\$ 85.72 millones de valor actual en libros menos US\$ 81.73 millones de VPN recalculado, excluyendo los honorarios pagados [US\$ 1 millón], los cuales ajustan el valor en libros de la deuda y son amortizados a lo largo del periodo remanente).

ASIENTO CONTABLE

----- X -----			
45	Obligaciones financieras	3'990,000	
451	Préstamos de instituciones financieras y otras entidades		
4511	Instituciones financieras		
77	Ingresos financieros		3'990,000
779	Otros ingresos financieros		
x/x	Por el registro de la ganancia por la modificación de la deuda.		
----- X -----			

2 CASO PRÁCTICO



La modificación de la deuda es sustancial

Considérese los mismos datos del caso 1 del préstamo obtenido el 1 de enero de 2016, por la Compañía ACB S.A., pero que, como consecuencia de la renegociación efectuada, esta se modifica a partir del 01/01/2021, con las modificaciones que se detallan a continuación:

- No se paga intereses en los años 2021 y 2022.
- Pago inmediato de un *fee* (honorario)² de US\$ 1 millón.
- Tasa de interés anual del 15 % a partir del 2023. El pago de interés es anual.
- La nueva fecha del vencimiento de la obligación financiera es el 31/12/2027.
- Los costos de transacción no son significativos.

¿Cómo debe registrar el deudor la modificación de los términos contractuales?

Solución

Con base en las negociaciones que ha realizado la compañía y tomando en consideración los nuevos términos del contrato, la entidad debe calcular el valor presente neto (VPN) del nuevo acuerdo usando la tasa de interés efectiva original de 7.737 %, lo cual da un VPN de US\$ 98.24 millones.

Año	Flujo de caja	Millones de dólares	Factor de descuento	Millones de dólares
		x	$y = 1/(1+i)^t$	$z = x * y$
01/01/2021	Honorario	1	0.9	0.91
31/12/2023	Interés*	13.5	0.83	11.16
31/12/2024	Interés*	13.5	0.75	10.14
31/12/2025	Interés*	13.5	0.68	9.22
31/12/2026	Interés*	13.5	0.62	8.38
31/12/2027	Interés y principal	103.5	0.56	58.42
			Total	98.24

* US\$ 90 millones x 15 %.

A continuación, realizaremos la “prueba del 10 %” (evaluación cuantitativa):

2 Existen diversos costos que cobra una entidad bancaria, entre ellos está la **comisión de modificación de condiciones**, por la cual la entidad bancaria te puede exigir una cantidad de dinero si quieres que se cambie alguna de las características del préstamo por los trámites que debe realizar. Véase <<https://www.monedo.es/blog/prestamos-responsables/costes-de-un-prestamo/>>.

$$[VPN \text{ (original)} - VPN \text{ (modificada)}] / VPN \text{ (original)}$$

$$(85.72 - 98.24) / 85.72 = 14.61 \%$$

El valor presente de la obligación financiera modificada (VPN) difiere en 14.61 % del valor presente de la deuda (VPN) original, lo cual es mayor que 10 %.

Conclusión

Con base en el resultado obtenido, podemos concluir que la modificación de la obligación financiera es una extinción de la deuda bajo la NIIF 9.

En función de la conclusión anterior, la compañía debe dar de baja la deuda anterior y reconocer una nueva obligación financiera al valor razonable, la cual se debe amortizar utilizando la propia tasa de interés efectiva. A continuación, se detalla el nuevo cronograma:

Año	Deuda (en millones de dólares)	Interés efectivo	Pagos (en millones de dólares)	Deuda (en millones de dólares)
		9.519 %		
01/01/2016	88			88.00
31/12/2016	88	8.38	-7.2	89.18
31/12/2017	89	8.49	-7.2	90.47
31/12/2018	90	8.61	-7.2	91.88
31/12/2019	92	8.75	-7.2	93.42
31/12/2020	93	8.89	-7.2	95.12
31/12/2021	95	9.05	-	104.17
31/12/2022	104	9.92	-	114.09
31/12/2023	114	10.86	-13.5	111.45
31/12/2024	111	10.61	-13.5	108.55
31/12/2025	109	10.33	-13.5	105.39
31/12/2026	105	10.03	-13.5	101.92
31/12/2027	102	9.70	-111.6	-

La compañía debe dar de baja a la deuda existente y reconocer un nuevo pasivo a su valor razonable. Adicionalmente, los honorarios de US\$ 1 millón serán reconocidos como gasto.

ASIENTO CONTABLE

----- X -----			
65	Otros gastos de gestión	10'400,000	
659	Otros gastos de gestión		
45	Obligaciones financieras		9'400,000*
451	Préstamos de instituciones financieras y otras entidades		
4511	Instituciones financieras		
10	Efectivo y equivalentes de efectivo		1'000,000
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
x/x	Por efecto contable de la modificación de deuda.		
----- X -----			

* 95'120,000 - 85'720,000.

Participación de los trabajadores en las utilidades

Resumen

El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades y la promoción de otras formas de distribución está reconocido en nuestra legislación nacional, a fin de retribuir el esfuerzo de los trabajadores por generar mayor productividad y rentabilidad, y, por ende, mayores ingresos para la empresa. Este beneficio varía en función del tipo de actividad que desarrolla la empresa generadora de rentas de tercera categoría, siendo su base de cálculo la renta neta de tercera categoría luego de compensar las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.

Jorge CASTILLO CHIHUÁN

Contador Público Colegiado Certificado por la Universidad de San Martín de Porres. Ex coordinador general del Centro de Orientación al Contribuyente del Colegio de Contadores Públicos de Lima (CCPL). Asesor tributario, contable y laboral de Contadores & Empresas, Gaceta Consultores S.A. y Soluciones Laborales. Conferencista en el Colegio de Contadores Públicos de Lima.

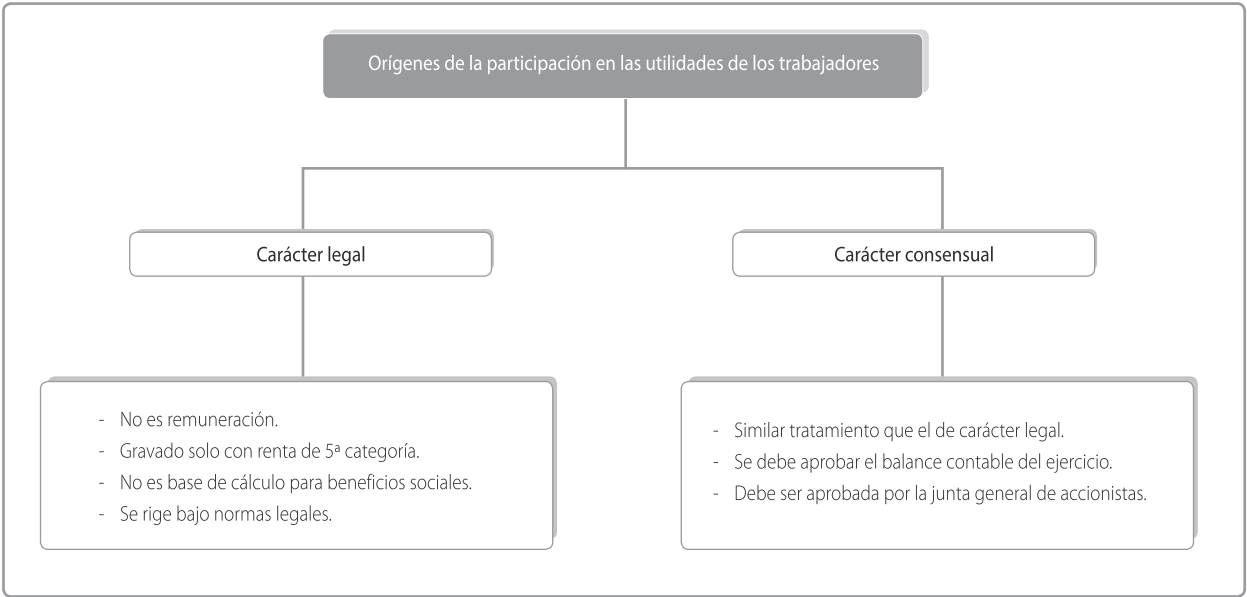
PALABRAS CLAVES: Utilidades a los trabajadores / Empresas obligadas / Porcentaje establecido / Días efectivos y otros / Ingresos remunerativos / NIC 19 / Planilla de pagos - Plame.

GENERALIDADES

La participación de los trabajadores en las utilidades es un derecho de los servidores, el cual se

encuentra reconocido por el artículo 29 de la Constitución Política del Perú: “El Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participación”.

Sin perjuicio de lo anterior, se puede hablar de dos tipos de participaciones en las utilidades:



1. **Empresas obligadas**

Conforme con el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 892, las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría se encuentran obligadas a otorgar a sus trabajadores una participación en las utilidades. Sin embargo, el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 677 establece que se encuentran excluidas de la participación en las utilidades, de acuerdo a su modalidad, las cooperativas, las empresas autogestionarias, las sociedades civiles y las empresas que no excedan de veinte (20) trabajadores.

Empresas no obligadas a distribuir utilidades a sus trabajadores	
-	Que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría con veinte (20) o menos trabajadores.
-	Las cooperativas
-	Las empresas autogestionarias
-	Las sociedades civiles

A este efecto, señala el artículo 2 del Decreto Supremo N° 009-98-TR, Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en

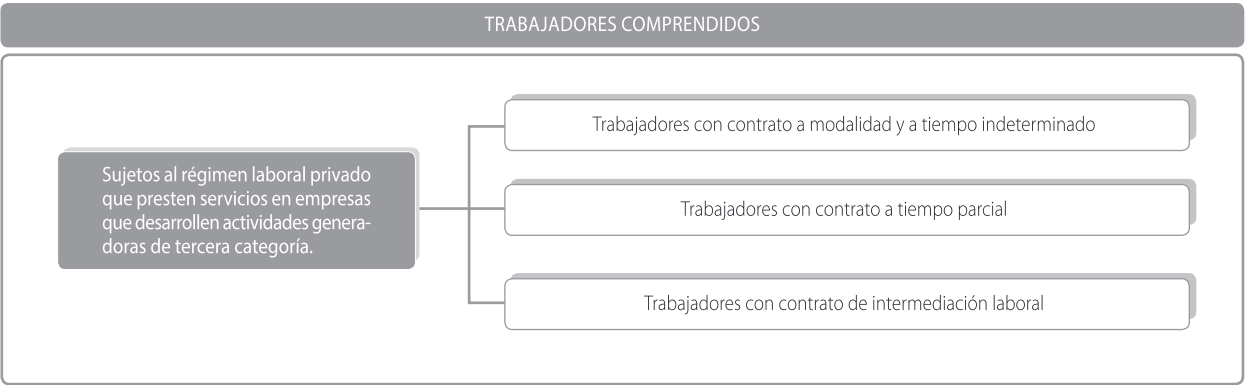
las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios, que para establecer si una empresa excede o no de veinte (20) trabajadores, se sumará el número de trabajadores que hubieran laborado para ella en cada mes del ejercicio correspondiente¹ y el resultado total se dividirá entre doce (12).

Cabe precisar que esta obligación alcanza a las empresas unipersonales que generan rentas de tercera categoría, en caso de que tengan el número mínimo de trabajadores dependientes requeridos.

2. **Beneficiarios**

Los beneficiarios son aquellos trabajadores que están en planilla, mas no los practicantes o personal tercerizado. Procede indicar que aquellos con contratos *part-time*, que son los que trabajan cuatro horas diarias, sí tienen derecho al pago de utilidades.

La participación de los trabajadores en la empresa no solo implica participar en las gestiones empresariales, sino también la atribución a los trabajadores de derechos de carácter económico-financiero, que es consecuencia de su participación en forma conjunta e indispensable con la finalidad de lograr los objetivos económicos de la empresa.



3. **Base para la determinación de la participación de utilidades**

Para fines de obtener la base imponible para aplicar el porcentaje de distribución que corresponde, se calculará el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta².

Las empresas obligadas a repartir utilidades deberán aplicar el **porcentaje de distribución** según la actividad principal que desarrolle cada una de ellas:

Actividades de las empresas	Porcentaje
Empresas pesqueras	10 %
Empresas de telecomunicaciones	
Empresas industriales	
Empresas mineras	8 %
Empresas de comercio al por mayor y al por menor y restaurantes	
Empresas que realizan otras actividades*	5 %

* Cabe precisar que mediante el inciso k) del artículo 3 de la Ley N° 31110 se ha dispuesto que la participación en el caso de empresas agrarias será del 5 % por los ejercicios del 2021 al 2023, del 7.5 % durante los años 2024 al 2026 y del 10 % de las utilidades a partir del 2027 en adelante.

Primer párrafo del artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR (Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios).

Para determinar la actividad que realizan las empresas obligadas a distribuir utilidades, se tomará en cuenta la

1 Cuando en un mes varíe el número de trabajadores contratados por la empresa, se tomará en consideración el número mayor.
2 Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892: Regulan el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas Revisión 3, salvo ley expresa en contrario³.

Al respecto, es preciso señalar que, para fines laborales, el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 892 precisa que la participación que corresponde a los trabajadores será distribuida 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.

1 CASO PRÁCTICO



La empresa Comercial Santa Bárbara S.A.C., durante el ejercicio 2020, realizó dos actividades en forma paralela, la compraventa de artículos de primera necesidad y la prestación de servicios de transporte de los bienes comercializados.

Sus ingresos por las actividades que realizó por el ejercicio 2020 fueron los siguientes:

- Actividad comercial : S/ 5'985,282
- Actividad de servicios : S/ 3'084,994
- Total ingresos anual : S/ 9'070,276
- Utilidad contable 2020 : S/ 1'192,428
- Pérdida ejercicio anterior : S/ 170,686 (Sistema A)
- Adiciones del periodo : S/ 198,668
- Deducciones del periodo : S/ 74,852

¿Cuál es el procedimiento a seguir bajo los supuestos señalados para la distribución de las utilidades a los trabajadores en una empresa que realiza 2 tipos de actividades?

Datos adicionales:

- Total días laborados : 6,099
- Remuneración total anual : S/ 1'496,327
- Número de trabajadores : veintiséis (26)
- Pago de la participación : marzo 2021

Solución:

1. Determinación de la renta neta imponible

Dado que la empresa cuenta con más de veinte (20) trabajadores que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, se encuentra obligada a repartir utilidades a sus trabajadores, siendo la base sobre la cual se calcula la participación 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.

3 Primer párrafo del artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR (Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios).

Según se muestra a continuación:

Detalle	S/
Resultado contable 2020	1'192,428.00
(+) Adiciones	198,668.00
(-) Deducciones	(74,852.00)
Renta neta del periodo:	S/ 1'316,244.00
(-) Pérdida tributaria 2019	(170,686.00)
Resultado tributario:	S/ 1'145,558.00

2. Aspecto laboral

Se trata de una empresa comercial sujeta al régimen laboral privado, que desarrolla actividades que generan rentas de tercera categoría y tiene como promedio mensual en la planilla de remuneraciones a más de veinte (20) trabajadores, por lo tanto, es de obligatoriedad la distribución de la participación de las utilidades a favor de sus empleados.

2.1. Determinación del porcentaje a distribuir en una actividad mixta

Se determina el porcentaje de acuerdo al desarrollo de sus actividades y, en caso de que la empresa desarrolle más de una actividad de las comprendidas en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, se considerará la actividad principal, entendiéndose por esta a la que generó mayores ingresos brutos en el respectivo ejercicio⁴.

De acuerdo a lo antes expresado, tenemos lo siguiente:

Actividad	Ventas	Porcentaje participación	Volumen de venta
Comercial	5'985,282	8 %	Mayor
Servicio	3'084,994	5 %	Menor

Por lo tanto, la participación en las utilidades de los trabajadores se determinará aplicando el porcentaje del ocho por ciento (8 %), que corresponde a la actividad de comercialización de bienes (actividad principal).

2.2. Cálculo del importe a distribuir

Una vez hallada la **base computable tributaria** (S/ 1'145,558) y el porcentaje a ser aplicado (**8 % - Comercio**), procedemos a calcular el importe a distribuir por concepto de distribución de utilidades a los trabajadores:

- Importe a distribuir - utilidad : S/ 91,644.64
(8 % de S/ 1'145,558)

El importe resultante a ser distribuido se realiza bajo dos (2) conceptos:

- 50 % en función de los días reales y efectivos trabajados; y

4 Segundo párrafo del artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR: Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde presta servicios.

- 50 % en proporción a las remuneraciones de cada trabajador
50 % de S/ 91,644.64: **S/ 45,822.32** (por cada concepto)

2.2.1. En función de los días reales y efectivos trabajados: 50 %

Se divide dicho monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado obtenido se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador:

- Importe a distribuir ÷ suma de días laborados de trabajadores:

S/ 45,822.32 ÷ 6,099 = 7.513087

Nº de trabajador	Días laborados	Factor	Participación
1	260	7.513087	1,953.40
2	250	7.513087	1,878.27
3	258	7.513087	1,938.38
4	210	7.513087	1,577.75
5	255	7.513087	1,915.84
6	241	7.513087	1,810.65
7	195	7.513087	1,465.05
8	258	7.513087	1,938.38
9	245	7.513087	1,840.71
10	265	7.513087	1,990.97
11	234	7.513087	1,758.06
12	255	7.513087	1,915.84
13	252	7.513087	1,893.30
14	209	7.513087	1,570.24
15	198	7.513087	1,487.59
16	196	7.513087	1,472.57
17	204	7.513087	1,532.67
18	247	7.513087	1,855.73
19	243	7.513087	1,825.68
20	259	7.513087	1,945.89
21	190	7.513087	1,427.49
22	210	7.513087	1,577.75
23	246	7.513087	1,848.22
24	234	7.513087	1,758.06
25	265	7.513087	1,990.97
26	220	7.513087	1,652.88
Total:	6099	S/	45,822.32

2.2.2. En proporción a la remuneración percibida por cada trabajador: 50 %

Se divide dicho monto entre la suma total de la remuneración de todos los trabajadores que corresponda al

ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio:

- Importe a distribuir ÷ suma de remuneración de los trabajadores:

S/ 45,822.32 ÷ S/ 1'496,327 = 0.030623

Nº de trabajador	Remuneración percibida por cada trabajador	Factor remunerativo	Participación S/
1	92,852.00	0.030623	2,843.43
2	88,554.00	0.030623	2,711.81
3	91,350.00	0.030623	2,797.43
4	88,121.00	0.030623	2,698.55
5	70,895.00	0.030623	2,171.03
6	80,324.00	0.030623	2,459.78
7	68,682.00	0.030623	2,103.26
8	75,498.00	0.030623	2,311.99
9	73,604.00	0.030623	2,253.99
10	68,356.00	0.030623	2,093.28
11	75,253.00	0.030623	2,304.49
12	62,354.00	0.030623	1,909.48
13	75,325.00	0.030623	2,306.69
14	52,532.00	0.030623	1,608.70
15	48,246.00	0.030623	1,477.45
16	47,245.00	0.030623	1,446.79
17	50,456.00	0.030623	1,545.12
18	43,560.00	0.030623	1,333.95
19	46,365.00	0.030623	1,419.84
20	48,232.00	0.030623	1,477.02
21	31,020.00	0.030623	949.93
22	28,452.00	0.030623	871.29
23	27,506.00	0.030623	842.32
24	22,987.00	0.030623	703.94
25	19,602.00	0.030623	600.28
26	18,956.00	0.030623	580.49
Total:	1'496,327.00	S/	45,822.32

3. Registro contable

3.1. Asiento a registrar en el año 2020

El registro contable por el reconocimiento de la participación de los trabajadores en las utilidades –aplicando el PCGE modificado 2019– se efectuará de la forma siguiente:

ASIENTO CONTABLE:

----- X -----			
62	Gastos de personal y directores	91,644.64	
629	Beneficios sociales de los trabajadores		
6294	Participación en las utilidades		
62941	Participación corriente		
41	Remuneraciones y participaciones por pagar		91,644.64
413	Participaciones de los trabajadores por pagar		
x/x	Reconocimiento de la participación de los trabajadores en las utilidades del año 2020.		
----- X -----			

A nivel de destino del gasto por participación de los trabajadores en las utilidades, se debe evaluar si es parte del costo del servicio o gasto y el área al que corresponde las labores de los trabajadores beneficiados, tal como se muestra a continuación:

ASIENTO CONTABLE:

----- X -----			
91	Costo de servicio	xxx	
94	Gastos administrativos	xxx	
95	Gastos de ventas	xxx	
79	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		91,644.64
791	Cargas imputables a cuentas de costos y gastos		
x/x	Destino de las participaciones de los trabajadores en la utilidad a los trabajadores del año 2020.		
----- X -----			

3.2. Asiento a registrar en el año 2021

La participación en las utilidades a favor de los trabajadores constituye ingresos, solo afecta al Impuesto a la Renta de quinta categoría y la retención se efectúa de acuerdo con el criterio de lo percibido. En tal sentido, al ser pagadas en el mes de marzo de 2021, se realiza la liquidación y retención correspondiente como se muestra a continuación:

ASIENTO CONTABLE:

----- X -----			
41	Remuneraciones y participaciones por pagar	91,644.64	
413	Participaciones de los trabajadores por pagar		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sistema público de pensiones y de salud por pagar*		xxx.xx
401	Gobierno nacional		
4017	Impuesto a la Renta		
40173	Renta de quinta categoría		

10	Efectivo y equivalentes de efectivo		xxx.xx
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
x/x	Pago de utilidades del año 2020 a los trabajadores.		
----- X -----			

* Si correspondiese retención de 5ª categoría.

4. Aspecto tributario

4.1. Renta para el trabajador

Según el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, la participación en las utilidades constituye para el trabajador que la percibe un ingreso afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría. En este sentido, las empresas, cuando abonen la citada renta a sus trabajadores, deberán efectuar la correspondiente retención según lo dispuesto en el artículo 40 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Específicamente, el inciso e) del citado artículo 40 dispone que, en el mes en el que se ponga a disposición del trabajador conceptos distintos a la remuneración y gratificación ordinaria, tal como la participación de los trabajadores, el empleador deberá efectuar un procedimiento especial para determinar el importe de la retención que corresponde exclusivamente a la participación (en el caso planteado).

4.2. Deducibilidad del gasto para la empresa

Para la deducibilidad de dicho gasto, la empresa debe sujetarse a la siguiente condición: “Los gastos o costos que constituyen 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”⁵.

En este sentido, el gasto por la participación de los trabajadores en las utilidades será deducible, siempre y cuando sean pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual de dicho ejercicio. De lo contrario, **será deducible en el ejercicio en que realmente se paguen**, generándose una diferencia temporal de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

5. Planilla mensual de pago - Plame

Considerando que el importe por las participaciones de los trabajadores en las utilidades solo se encuentra afecto a las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría (de corresponder), el registro y declaración en la Plame se realiza en el periodo en que realmente se paga.

5 Inciso v) del artículo 37 del Decreto Supremo N° 179-2004-EF (TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

- Para fines del registro del pago de las utilidades a los trabajadores en la Plame, Ingresamos a la pestaña "Mantenimiento de conceptos", se ubica el Código **0900 Conceptos varios**; y se habilitan los códigos (según la forma de pago) siguientes:
 - 0910 Participación en las utilidades - pagadas **antes** de la declaración anual del Impuesto a la Renta; y
 - 0911 Participación en las utilidades - pagadas **después** de la declaración anual Impuesto a la Renta.

Código	Descripción		
0900	CONCEPTOS VARIOS		
cerrar detalle			
Detalle de concepto			
Código	Descripción	Afectación	<input type="checkbox"/> Seleccionar Todos
0907	LICENCIA CON GOCE DE HABER		<input type="checkbox"/>
0908	MOVILIDAD DE LIBRE DISPOSICIÓN		<input type="checkbox"/>
0909	MOVILIDAD SUPEDITADA A ASISTENCIA Y QUE CUBRE SÓLO EL TI		<input type="checkbox"/>
0910	PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES - PAGADAS ANTES DE LA DEC		<input checked="" type="checkbox"/>
0911	PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES - PAGADAS DESPUES DE LA D		<input checked="" type="checkbox"/>
0912	PENSIONES DE JUBILACIÓN O CESANTÍA, MONTEPIO O INVALIDEZ		<input type="checkbox"/>
0913	RECARGO AL CONSUMO		<input type="checkbox"/>

- En el caso planteado, dado que el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades se produce en el mes de marzo, se consignará en la Plame de dicho mes la participación bajo el código 0910 Participación en las utilidades antes de la declaración anual del Impuesto a la Renta, tal como se muestra a continuación:

Datos del Trabajador		Jornada Laboral	Ingresos	Descuentos	Tributos y Aportaciones
Ingresos:					
Código	Concepto	Devengado (\$/.)	Pagado (\$/.)		
0121	REMUNERACIÓN O JORNAL BÁSICO				
0201	ASIGNACIÓN FAMILIAR				
0901	BIENES OTORGADOS PARA CONSUMO TRAB.				
0910	PART UTILIDADES ANTES DJ ANUAL RTA	91,644.64	91,644.64		
0911	PART UTILIDADES LUEGO DJ ANUAL RTA				
0917	CONDICIONES DE TRABAJO				
0928	DEVOLUCIÓN RETENCIÓN EXCESO DE IMP RENTA RTA CAT				
TOTAL INGRESOS:		91,644.64	91,644.64		

Grabar

Nota: dependiendo de la fecha en la que se produzca el abono de la participación, se considerarán los pagos en la Casilla 0910 y la Casilla 0911, en la Plame del periodo (mes) en que se produce el pago.



Tratamiento jurisprudencial del retiro de confianza como causal de cese

Resumen

La desvinculación laboral de los trabajadores considerados como personal de confianza o de dirección ha generado contradicciones en la jurisprudencia ante la inexistencia de disposición normativa clara. No obstante, actualmente los criterios han sido jurisprudencialmente unificados, considerándose como válido el cese del trabajador de confianza por el retiro de la misma. El presente informe busca identificar las principales reglas establecidas por la jurisprudencia sobre el retiro de confianza, a efectos de utilizar dicha figura de manera regular.

Analí Shihomara MORILLO VILLAVICENCIO

Asesora laboral de Gaceta Jurídica y miembro de los equipos de asesoría de las revistas Soluciones Laborales, Contadores & Empresas y Gaceta Constitucional.

PALABRAS CLAVES: Personal de dirección / Trabajador de confianza / Despido / Retiro de confianza / Extinción de la relación laboral.

I. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR PERSONAL DE DIRECCIÓN O TRABAJADOR DE CONFIANZA?

El personal de dirección y los trabajadores de confianza se encuentran en una situación especial, al asumir cargos con funciones que no son comunes a cualquier trabajador de la empresa.

El artículo 43 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral (en adelante, LPCL), establece una definición para ambos tipos de trabajador. Así, tenemos que:

N°	Tipo de trabajador	Descripción
1	Personal de dirección	Es aquel que ejerce la representación general del empleador frente a otros trabajadores o a terceros, o que lo sustituye, o que comparte con aquel las funciones de administración y control, o de cuya actividad y grado de responsabilidad depende el resultado de la actividad empresarial.
2	Trabajador de confianza	Es aquel que labora en contacto personal y directo con el empleador o con el personal de dirección, teniendo acceso a secretos industriales, comerciales o profesionales y, en general, a información de carácter reservado.

Asimismo, aquel cuyas opiniones o informes son presentados directamente al personal de dirección, contribuyendo a la formación de las decisiones empresariales.

Asimismo, según el artículo 59 del Decreto Supremo N° 001-96-TR, Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo, para la calificación de los puestos de dirección de confianza, el empleador aplicará el siguiente procedimiento:

- Identificará y determinará los puestos de dirección y de confianza de la empresa.
- Comunicará por escrito a los trabajadores que ocupan los puestos de dirección y de confianza que sus cargos han sido calificados como tales.
- Consignará en el Libro de Planillas y Boletas de Pago la calificación correspondiente.

Finalmente, es preciso señalar que la calificación de los puestos de dirección o de confianza es una formalidad que debe observar el empleador, ya que su inobservancia no enerva dicha condición si de la prueba actuada esta se acredita.

II. ¿DESPIDO O RETIRO DE CONFIANZA?

1. El despido

Es la decisión unilateral del empleador, basada en causa justa prevista por la ley, de romper con el vínculo laboral que mantenía con el trabajador. Dicha decisión está

amparada en la posibilidad que tiene el empleador de controlar el desenvolvimiento de sus trabajadores, acorde con los deberes y derechos que se han establecido en la relación laboral.

La legislación actual reconoce al empleador la posibilidad de decidir de manera unilateral la extinción del contrato de trabajo, siempre y cuando exista justificación adecuada de dicha decisión. No basta cualquier tipo de justificación, sino que esta debe estar recogida en uno de los supuestos establecidos por la LPCL, la cual señala en sus artículos 23 y 24 los supuestos en los que se puede despedir al trabajador, ya sea por causa relacionada con su capacidad o con su conducta.

Las causales son las siguientes:

RELACIONADAS A LA CAPACIDAD DEL TRABAJADOR	RELACIONADAS A LA CONDUCTA DEL TRABAJADOR
1. Las deficiencias físicas, intelectuales, mentales o sensoriales sobrevenidas. 2. El rendimiento deficiente. 3. La negativa injustificada del trabajador a someterse a examen médico o a cumplir con las medidas profilácticas o curativas para evitar enfermedades o accidentes.	1. La comisión de falta grave. 2. La condena penal por delito doloso. 3. La inhabilitación del trabajador.

2. El retiro de confianza

El retiro de confianza constituye una decisión unilateral del empleador, por la cual se da por culminada la designación del trabajador en el puesto de dirección o confianza. Es una situación especial que genera la extinción del contrato de trabajo.

Ha sido reconocido así en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional:

"(...) La pérdida de confianza que invoca el empleador constituye una situación especial que extingue el contrato de trabajo; a diferencia de los despidos por causa grave, que son objetivos, esta en cambio es de naturaleza subjetiva (...)" (STC Exp. Nº 3501-2006-PA/TC, f. j. 11).

III. REGLAS ESTABLECIDAS POR LA JURISPRUDENCIA PARA EL RETIRO DE CONFIANZA

Las reglas que precisaremos a continuación han sido establecidas por la jurisprudencia laboral, la cual es el instrumento fundamental para dar solución al tratamiento de la extinción de las relaciones laborales en el caso de trabajadores de confianza o dirección.

1. Sobre el despido y el retiro de confianza

De acuerdo a lo indicado en el VII Pleno Jurisdiccional Laboral y Previsional¹, la pérdida de confianza y el despido son **figuras que deben ser diferenciadas**. Así, la diferencia entre ambos será la siguiente:

Retiro de confianza	Despido
- Situación especial que extingue el contrato de trabajo.	- Causa de extinción del contrato de trabajo reconocida en la ley.

- Implica que el trabajador ya no goza de la confianza o simpatía del empleador para continuar asumiendo el cargo. - Responde al ámbito netamente subjetivo del empleador, al poder retirar la confianza sin que existan causas objetivas para ello. - No se puede juzgar el carácter arbitrario o no del mismo.	- Implica la decisión unilateral del empleador de dar por culminado el vínculo laboral. - Es de naturaleza objetiva, es decir, requiere justificación para que no genere la obligación de indemnización. - Se puede juzgar el carácter arbitrario o no del mismo.
--	---

Asimismo, cabe resaltar que el Pleno precisa que los trabajadores de confianza gozan de estabilidad laboral relativa, toda vez que la designación de los mismos como trabajadores de confianza no implica que el empleador se obligue a pagar una indemnización por despido arbitrario en el momento en que les sea retirada la confianza. Señala también el Pleno que dicha situación disminuiría la facultad del empleador para elegir al personal para la dirección y administración de la empresa y/o institución.

En síntesis, el retiro de confianza no tiene la misma naturaleza que un despido, por lo que no requiere de ser justificado para servir como fundamento de la extinción de la relación laboral.

En similar sentido se han pronunciado el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema:

"(...) los que asumen un cargo de confianza están supeditados a la 'confianza', valga la redundancia, del empleador. En este caso, el retiro de la misma es invocada por el empleador y constituye una situación especial que extingue el contrato de trabajo al ser de naturaleza subjetiva, a diferencia de los despidos por causa grave, que son objetivos" (STC Exp. Nº 3501-2006-PA/TC, f. j. 3).

"(...) estando probado la no existencia de despido, en los términos normativos, y menos que se pueda juzgar el carácter arbitrario o no del mismo por las razones señaladas que el cese del actor obedece a una (...) 'situación especial que extingue el contrato de trabajo; pues, a diferencia de los despidos por falta grave, que son objetivos, el retiro de confianza en cambio es de naturaleza subjetiva', mal podría resultar aplicable una norma cuyo supuesto de hecho es la pre existencia acreditada de un despido arbitrario (...)" (Casación Laboral Nº 18450-2015-Lima).

2. Sobre la indemnización por despido arbitrario de los trabajadores de dirección y de confianza

Si bien el retiro de confianza, en principio, no recibe el mismo tratamiento que un despido, resulta necesario identificar que, de acuerdo al supuesto en que nos encontremos, este servirá de fundamento para dar por culminada la relación laboral sin obligación de indemnizar al trabajador.

De dicho modo, el VII Pleno Jurisdiccional Laboral y Previsional ha establecido, por unanimidad, las principales reglas para el caso de la desvinculación de los trabajadores de confianza o personal de dirección del Sector Privado. Estas son las reglas establecidas:

Nº	Condición	Regla
1	Trabajadores que ingresaron directamente a un cargo de confianza o de dirección.	No les corresponde el pago de la indemnización por despido arbitrario en caso de que su empleador les retire la confianza.
2	Trabajadores que ingresaron inicialmente a un cargo común y posteriormente a un cargo de confianza.	Les corresponde el pago de la indemnización por despido arbitrario en caso de que su empleador les impida reincorporarse a su antiguo puesto de trabajo.

1 Realizado en el año 2018.

2.1. Trabajadores que ingresaron directamente a un cargo de confianza o de dirección

Se trata en este caso de trabajadores que tienen una relación exclusiva de confianza. En el caso de aquellos trabajadores que ingresaron directamente a un cargo de confianza o de dirección, no les corresponderá el pago de la indemnización por despido arbitrario en caso de que su empleador les retire la confianza. Esto debido a que el trabajador habría ingresado al puesto de trabajo sobre la base de la confianza subjetiva que el empleador depositó en el trabajador, es decir, porque se trata de trabajadores que tienen una relación exclusiva de confianza.

Como ya lo ha precisado el propio Pleno, la confianza otorgada a un trabajador no conlleva el reconocimiento del derecho al pago de una indemnización por despido arbitrario si se retira la confianza en el mismo, toda vez que no se trata de un despido que exija la determinación de causa objetiva.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado lo siguiente:

“(…) La designación en un cargo de confianza es una acción administrativa por el cual una persona asume cargos de responsabilidad directa o de confianza con carácter temporal que no conlleva la estabilidad laboral” (STC Exp. N° 01402-2007-PA/TC, f. j. 11).

2.2. Trabajadores que ingresaron inicialmente a un cargo común y posteriormente a un cargo de confianza

En el caso de aquellos trabajadores que ingresaron inicialmente a un cargo en el que realizaban funciones comunes u ordinarias, los cuales accedieron posteriormente a un cargo de confianza o dirección dentro de la misma empresa o institución privada, les corresponderá el pago de la indemnización por despido arbitrario en caso de que su empleador les impida reincorporarse a su antiguo puesto de trabajo luego de retirada la confianza, o cuando el propio trabajador opte por no reincorporarse a su antiguo puesto de trabajo.

Esto debido a que, si bien se dan por culminadas las labores del trabajador en el puesto calificado como de confianza por el retiro de la misma, esto no elimina el derecho del trabajador a continuar con las labores que asumía antes en un puesto común. Cabe resaltar que el trabajador tiene una relación laboral mixta, no siendo una relación exclusiva de confianza. Así, al ingresar a la empresa en un puesto común u ordinario, gozaba de protección contra el despido arbitrario; por lo que, si bien el retiro de confianza da por culminadas sus labores en el puesto de confianza, no elimina el puesto anterior en el que ingresó y por el cual ya tenía protección.

En ese sentido, el Tribunal constitucional ha precisado lo siguiente:

“(…) El retiro de la confianza comporta la pérdida de su empleo, siempre que desde el principio de sus labores este trabajador haya ejercido un cargo de confianza o de dirección, pues de no ser así, y al haber realizado labores comunes u ordinarias y luego ser promocionado a este nivel, tendría que regresar a realizar sus labores habituales, en salvaguarda de que no se produzca un abuso del derecho (artículo 103 de la Constitución), salvo que haya cometido una causal objetiva de despido indicada por ley (…)” (STC Exp. N° 3501-2006-PA/TC, f. j. 11).

3. Situaciones excepcionales

Recientemente, la Octava Sala Laboral Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima ha emitido algunos

fallos referidos a los trabajadores de confianza y de dirección, estableciendo las siguientes reglas:

N°	Supuesto	Regla
1	Despido de trabajador de confianza por falta grave	Es posible despedir al trabajador de confianza o de dirección por falta grave.
2	Reposición de trabajador de confianza por despido fraudulento	Es posible reponer a un trabajador de confianza o de dirección que ha sido despedido por supuesta falta grave cuando se acredita que se trata de un despido fraudulento.

Las referencias de las reglas precisadas las tenemos en el Exp. N° 22793-2017-0-1801-JR-LA-13, en el cual la sala ha ordenado la reposición de un trabajador, al haberse acreditado que el mismo fue víctima de un despido fraudulento. Lo particular del presente caso es la discusión existente en torno a si el trabajador repuesto tenía, o no, la condición de trabajador de confianza. No obstante, la sala no considera relevante dicha condición ante la decisión libre y voluntaria de la empresa de no aplicar un retiro de confianza, sino un despido por falta grave.

En ese sentido, cabe la posibilidad de que la empresa deje de lado el retiro de confianza y opte por despedir al trabajador por falta grave; no obstante, en ese caso deberá acreditarse la existencia de una causa justa establecida en la normativa laboral. De lo contrario, como sucedió en el caso revisado por la Octava Sala, será posible que el trabajador solicite su reposición por despido fraudulento, al ser inexistentes los hechos que justifiquen la aplicación del despido.

Finalmente, cabe precisar que el criterio determinado por la Sala Laboral, si bien constituye un criterio relevante a nivel jurisprudencial, no resulta de observancia obligatoria para las demás sedes judiciales, a diferencia de las reglas del VII Pleno anteriormente desarrolladas.

CONCLUSIONES

- El retiro de confianza, a diferencia del despido, no requiere de justificación objetiva, ya que, por su propia naturaleza, se encuentra en el ámbito subjetivo del empleador la decisión de mantener o no la confianza otorgada al trabajador.
- Los trabajadores que ingresaron directamente a un cargo de confianza o de dirección no tienen derecho al pago de la indemnización por despido arbitrario en caso de que su empleador les retire la confianza.
- Los trabajadores que ingresaron inicialmente a un cargo común y posteriormente accedieron a un cargo de confianza tienen derecho al pago de la indemnización por despido arbitrario en caso de que su empleador les impida reincorporarse a su antiguo puesto de trabajo.
- Es posible despedir al trabajador de confianza o de dirección por falta grave. Para ello deberá considerarse lo dispuesto en el artículo 25 de la LPCL.
- Es viable la reposición de un trabajador de confianza o de dirección que ha sido despedido por supuesta falta grave cuando se acredita que se trata de un despido fraudulento.

Cálculo de la participación en las utilidades de la empresa

Resumen

De acuerdo con nuestra normativa laboral, las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría y que cuenten en promedio con más de veinte trabajadores están en la obligación de repartir utilidades, beneficio que se calcula sobre el saldo de la renta neta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores. Determinado el saldo, según el tipo de empresa se aplica el porcentaje correspondiente, cuyo resultado servirá de base para efectuar el monto a ser abonado en favor de los trabajadores, tal como lo veremos a continuación.

Equipo de investigación de *CONTADORES & EMPRESAS*

1 CONSULTA



El representante legal de una empresa de telecomunicaciones nos menciona que durante el año 2020 registró un total S/ 2'500,000.00 por concepto de utilidades.

En tal sentido, nos consulta si está en la obligación de efectuar el abono de la participación de las utilidades en favor de sus trabajadores. Y, de ser el caso, cómo se efectúa el cálculo. Para ello, nos menciona que durante todo el 2020, registró la siguiente cantidad de trabajadores:

Enero	21	Abril	24	Julio	18	Octubre	26
Febrero	20	Mayo	16	Agosto	22	Noviembre	19
Marzo	18	Junio	20	Setiembre	20	Diciembre	24
Total	248						

Respuesta:

1. Normas que regulan la participación en las utilidades

El reparto de la participación en las utilidades se encuentra regulado por las siguientes normas:

Decreto Legislativo N° 892	Regulan el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades de rentas de tercera categoría.
Decreto Supremo N° 009-98-TR	Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios.

De acuerdo a dichas normas, las empresas que cumplan con las siguientes características se encuentran obligadas a repartir las utilidades:

- Generen rentas de tercera categoría.
- Tengan más de veinte trabajadores.

2. Determinación de la cantidad de trabajadores

Para determinar si una empresa excede de veinte trabajadores, se deben seguir los siguientes pasos:

Primero: sumar el número de trabajadores que hubieran laborado en cada mes del ejercicio correspondiente, independientemente del tipo de contrato (indeterminado, determinado o a tiempo parcial).

En nuestro caso, la cantidad de trabajadores que la empresa tuvo en todo el año 2020, según los datos brindados, fue **248**.

Segundo: una vez determinado el total de trabajadores que la empresa registró durante el ejercicio 2020, pasaremos a dividirlo entre doce:

$$\frac{248}{12} = 20.67$$

Tercero: si el resultado incluye una fracción igual o mayor a 0.5, se aplica el redondeo.

Como en nuestro caso el resultado obtenido fue equivalente a 20.67, aplicando el redondeo, consideraremos que el total de trabajadores que la empresa tuvo durante el año 2020 fue equivalente a 21. Por tanto, **sí está en obligación de repartir utilidades**.

3. Porcentaje a distribuir

Los trabajadores de las empresas generadoras de rentas de tercera categoría participan en las utilidades

mediante la distribución de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. En tal sentido, se toman en cuenta los siguientes porcentajes:

Tipo de empresa según actividad	Porcentaje
Empresas pesqueras	10 %
Empresas de telecomunicaciones	
Empresas industriales	
Empresas mineras	8 %
Empresas de comercio al por mayor y al por menor y restaurantes	
Empresas que realizan otras actividades	5 %
Empresas agrarias*	

* Porcentaje aplicable entre el 2021 y el 2023, ya que entre el 2024 y el 2026 el porcentaje a aplicarse será de 7.5 %, y del 2027 en adelante será del 10 %.

Dichas actividades se determinan de acuerdo con la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU).

Si se verifica que una empresa desarrolla más de una actividad, la distribución se efectuará en función del porcentaje de la actividad que genera más ingresos brutos en el ejercicio correspondiente.

En ese sentido, en nuestro caso, al tratarse de una empresa de telecomunicaciones, el porcentaje a distribuir será del 10 %.

Por tanto, el monto a repartir será:

$$\frac{10}{100} \times 2'500,000.00 = 250,000.00$$

4. Forma de cálculo

Una vez determinado el monto a repartir, procederemos con la forma de cálculo. Para ello debemos tener en cuenta que el 50 % del monto se distribuye en función de los días efectivamente laborados por cada trabajador. El 50 % restante, en proporción a las remuneraciones percibidas por el trabajador. Para nuestro caso, sería del siguiente modo:

S/ 250,000.00	S/ 125,000.00	Días efectivamente laborados
	S/ 125,000.00	Remuneraciones percibidas

4.1. Cálculo en función de los días efectivamente laborados por cada trabajador

Para este caso, el monto correspondiente se dividirá entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores en el ejercicio correspondiente, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador:

Fórmula de cálculo en función de los días
$\frac{50 \% MD}{DLTT} \times DT = MU$
Abreviaturas
• MD: monto a distribuir
• DLTT: días laborados por todos los trabajadores
• DT: días laborados por el trabajador
• MU: monto de la utilidad a pagar

Ahora bien, suponiendo que el total de días laborados por todos los trabajadores en el ejercicio correspondiente

sea equivalente a 4,800 y la cantidad de días laborados por un solo trabajador sea de 240, aplicando la fórmula obtendremos el siguiente resultado:

$$\frac{S/ 125,000.00}{4,800} \times 240 = S/ 6,250.00$$

4.2. Cálculo en función de las remuneraciones percibidas por cada trabajador

Para este caso, el monto a distribuir se dividirá entre la suma total de las remuneraciones percibidas por todos los trabajadores en el ejercicio correspondiente, y el resultado obtenido se multiplicará por el total de remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio.

Fórmula de cálculo en función de las remuneraciones
$\frac{50 \% MD}{RPTT} \times RT = MU$
Abreviaturas
• MD: monto a distribuir
• RPTT: remuneraciones percibidas por todos los trabajadores
• RT: remuneraciones del trabajador
• MU: monto de la utilidad a pagar

Ahora bien, suponiendo que el total de remuneraciones percibidas por todos los trabajadores en el ejercicio correspondiente sea equivalente a S/ 900,000.00 y la cantidad de remuneraciones percibidas por un solo trabajador sea de 36,000.00, aplicando la fórmula obtendremos el siguiente resultado:

$$\frac{S/ 125,000.00}{900,000.00} \times 36,000.00 = S/ 5,000.00$$

En consecuencia, sumados ambos montos, el total a pagar al trabajador por concepto de participación en las utilidades será equivalente a:

$$S/ 6,250. 00 + S/ 5,000.00 = S/ 11,250.00$$

5. Entrega de liquidación

Al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y extra-trabajadores con derecho a este beneficio una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado. Para ello, la referida liquidación tendrá que contener, como mínimo, la siguiente información:

- Nombre o razón social del empleador.
 - Nombre completo del trabajador.
 - Renta anual de la empresa antes de impuestos.
 - Número de días laborados por el trabajador.
 - Remuneración del trabajador considerada para el cálculo.
 - Número total de días laborados por todos los trabajadores de la empresa con derecho a percibir utilidades.
 - Remuneración total pagada a todos los trabajadores de la empresa.
 - Monto del remanente generado por el trabajador, de ser el caso.

Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa

Preguntas más comunes sobre su aplicación

Resumen Tomando en cuenta que próximamente los empleadores tienen la obligación de distribuir las utilidades de la empresa generadas en el ejercicio anterior, el presente artículo sintetiza los principales aspectos a tomar en cuenta para cumplir con esta obligación legal. Para ello, se precisará en qué casos la empresa está obligada a la entrega de utilidades a los trabajadores, quiénes se encuentran excluidos, cómo se determina el porcentaje a distribuir, de qué forma se efectúa su forma de cálculo, así como las infracciones que corresponderían por su incumplimiento.

Luis Ricardo VALDERRAMA VALDERRAMA

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con estudios concluidos de maestría en la especialidad de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social en la misma casa de estudios. Director del área corporativa y laboral de EBS Abogados. Colaborador permanente de las revistas Soluciones Laborales y Contadores & Empresas de Gaceta Jurídica.

PALABRAS CLAVES: Utilidades de la empresa / Participación de los trabajadores / Días real y efectivamente laborados / Remuneración / Remanente.

I. ALCANCES GENERALES

1. ¿Cuál es el marco normativo que regula la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa?

La legislación laboral de nuestro país ha reconocido el derecho del trabajador de participar en los resultados económicos (ingresos netos) de la empresa en la que presta sus servicios. Dicha participación se encuentra reconocida por los siguientes dispositivos:

NORMATIVA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRABAJADORES A PARTICIPAR EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA		
Dispositivo	Título	Materias que regula
Constitución Política del Perú	-----	■ Reconocimiento del derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa (artículo 29).
Decreto Legislativo N° 677	Regulan la participación en la utilidad, gestión y propiedad de los trabajadores de las empresas que	■ Participación de los trabajadores en la propiedad de la empresa (artículos 7 y 11).

	desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría y que están sujetos al régimen laboral de la actividad privada	■ Participación de los trabajadores en la gestión de la empresa (artículos 6 y 10). ■ Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (artículo 9).
Decreto Legislativo N° 892	Regulan el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría	■ Porcentaje de participación según el tipo de empresa (artículo 2). ■ Forma de cálculo de la participación en las utilidades de la empresa (artículos 2 y 4). ■ Tratamiento del remanente entre el porcentaje que corresponde a la actividad de la empresa y el límite en la participación de las utilidades por trabajador (artículo 3). ■ Trabajadores beneficiados (artículo 5). ■ Plazo para la distribución de las utilidades (artículo 6). ■ Obligación de entregar la liquidación por el pago de la participación de utilidades (artículo 7). ■ Reglas para distribuir las utilidades en caso de fusión de empresas (artículo 8).

		<ul style="list-style-type: none">■ Derecho de los trabajadores cesados de participar en las utilidades por el ejercicio en que laboraron (artículo 9).■ Naturaleza de gasto deducible de las utilidades otorgadas por la empresa (artículo 10).■ Normas aplicables para los regímenes especiales (artículo 11).
Decreto Supremo N° 009-98-TR	Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios	<ul style="list-style-type: none">■ Determinación de las empresas obligadas a distribuir las utilidades por el número de trabajadores (artículo 2).■ Determinación de las empresas obligadas a distribuir utilidades por el tipo de actividad (artículo 3).■ Determinación de los días laborados para la distribución de las utilidades (artículos 4 y 5).■ Determinación de la remuneración computable para la distribución de las utilidades (artículos 6 y 7).■ Precisiones sobre el tratamiento del remanente indicado en la ley (artículos 8, 9, 10, 11, 11-A, 12, 13, 14 y 15-A).■ Obligación de pagar intereses por las utilidades no distribuidas oportunamente (artículos 15 y 18).■ Información que debe contener la liquidación (artículo 16).■ Precisiones sobre la distribución de utilidades en caso de fusión, disolución o escisión de empresas (artículo 17).

2. ¿Qué empresas se encuentran obligadas a distribuir sus utilidades entre sus trabajadores?

Se encuentran obligadas a distribuir sus utilidades todas aquellas empresas que realicen actividades generadoras de rentas de tercera categoría (incluyendo a las empresas unipersonales). La ley califica como actividades que generan renta de tercera categoría a las actividades comerciales, industriales, servicios y negocios.

Cabe precisar que estas empresas solo se encontrarán obligadas a distribuir sus utilidades en caso de que reúnan los siguientes requisitos:

EMPRESAS OBLIGADAS A DISTRIBUIR UTILIDADES	
Requisitos	Detalle
Por el número de trabajadores	La empresa debe contar con más de 20 trabajadores.
Por los resultados obtenidos	La empresa debe haber obtenido utilidades en el ejercicio gravable respectivo (en este caso, el año 2020).

	En ese sentido, la participación se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable 2020 que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.
--	--

3. ¿De qué manera se determina el número de trabajadores?

En la medida que se encuentran obligadas a la distribución de las utilidades las empresas que cuentan con más de veinte (20) trabajadores, deben tomarse en cuenta los siguientes criterios para determinar el número de trabajadores:

Número de trabajadores por mes:	Si en un determinado mes varía el número de trabajadores contratados por la empresa, se tomará en consideración el número mayor.
Establecimiento del promedio:	Se deberá sumar el número de trabajadores que hubieran laborado en cada mes del ejercicio correspondiente y el resultado final dividirlo entre doce (12).
Redondeo de la fracción:	En caso de que el número resultante incluya una fracción, se aplicará el redondeo a la unidad entera superior, siempre y cuando dicha fracción sea igual o mayor a 0.5 (cero punto cinco).

4. ¿Qué empresas se encuentran excluidas de otorgar por su naturaleza societaria?

Por disposición legal, se encuentran excluidas de la participación de las utilidades las siguientes entidades:

- **Cooperativas:** son aquellas asociaciones autónomas de personas unidas para formar una organización económicas y asistencial cuya gestión está a cargo de los socios. Las distintas formas de cooperativas (cooperativas de trabajadores, usuarios, etc.) se encuentran reguladas en el Decreto Supremo N° 074-90-TR.
- **Empresas autogestionarias:** son aquellas entidades en que los productores desempeñan el rol de propietarios grupales de sus empresas, participando de ese modo colectivamente en la gestión de las mismas.
- **Sociedades civiles:** de acuerdo a la Ley General de Sociedades, son aquellas entidades que se constituyen para un fin común de carácter económico que se realiza mediante el ejercicio personal de una profesión, oficio, pericia, práctica u otro tipo de actividades personales por alguno, algunos o todos los socios. Existen dos tipos de sociedades civiles: la sociedad civil de responsabilidad limitada (donde los socios no responden personalmente por las deudas de la sociedad) y la sociedad civil ordinaria (donde los socios responden de forma ilimitada).

5. ¿Qué trabajadores tienen derecho a este beneficio?

Los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada que presten servicios en empresas que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría tienen derecho a la participación en las utilidades de la empresa.

De modo específico, podrán participar de las utilidades las siguientes clases de trabajadores:

Trabajadores con contrato a modalidad y a tiempo indeterminado	Tendrán derecho a percibir este beneficio los trabajadores contratados directamente por las empresas, independientemente del tipo de contrato que hayan celebrado, ya sea a tiempo indeterminado, a plazo fijo o sujeto a modalidad.
Trabajadores con contrato a tiempo parcial	Los trabajadores con contrato a tiempo parcial también podrán gozar de este beneficio, pero en forma proporcional a las remuneraciones percibidas durante el ejercicio.
Trabajadores con contratos de intermediación laboral	Los trabajadores destacados en virtud de contratos de intermediación laboral tendrán derecho a participar en las utilidades de la empresa que los haya contratado, mas no en las utilidades de la empresa usuaria.
Trabajadores agrarios	Los trabajadores comprendidos en la Ley N° 31110, la cual regula el régimen laboral agrario, también tienen derecho a participar del reparto de utilidades, en función de los porcentajes progresivos que les han sido reconocidos por la referida ley.

Por lo tanto, el personal que presta servicios mediante contratos civiles de locación de servicios y los jóvenes en formación bajo cualquier modalidad de convenio (por ejemplo, prácticas preprofesionales de estudiantes universitarios, prácticas profesionales de egresados, capacitación laboral juvenil, etc.), con los cuales no existe vínculo laboral, no tendrán derecho a la participación en las utilidades de la empresa.

6. ¿La jornada del trabajador incide en el otorgamiento de las utilidades?

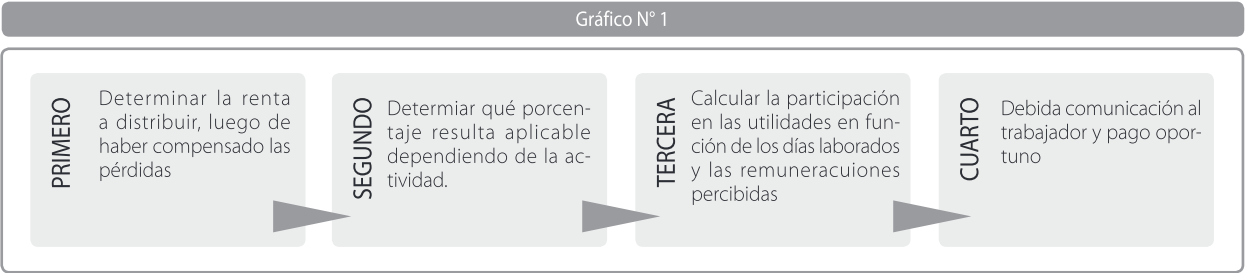
Dependiendo de la jornada que detenten los trabajadores, la percepción de la participación en las utilidades se realizará de forma completa o de forma proporcional:

TRABAJADORES CON DERECHO A PARTICIPAR EN LAS UTILIDADES	
Cantidad	Detalle
De forma completa	Los trabajadores que hayan cumplido la jornada máxima de trabajo establecida en la empresa, sin importar que su contrato sea a plazo indefinido o sujeto a modalidad (indicado en el Título III del D.S. N° 003-97-TR).
De forma proporcional	Los trabajadores con jornada inferior a la máxima.

II. CÁLCULO DE LA PARTICIPACIÓN DE LAS UTILIDADES

1. ¿Qué pasos deben seguirse para realizar la distribución de las utilidades?

A fin de que el empleador cumpla con su obligación de distribuir las utilidades de la empresa, debe seguir los siguientes pasos.



2. ¿De qué manera se establece la renta que debe distribuirse?

La participación de las utilidades se debe calcular sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Las compensaciones podrán hacerse de cualquiera de las siguientes dos maneras:

- Las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores se compensarán contra la renta neta de tercera categoría, empezando por la más antigua. Las pérdidas de ejercicios anteriores no compensadas podrán ser arrastradas a los ejercicios siguientes, siempre que no haya vencido el plazo de cuatro (4) años contados a partir del ejercicio siguiente al de la generación de cada pérdida.
- En el caso de que se obtenga una renta neta positiva en el ejercicio, las pérdidas compensables de ejercicios anteriores se deberán compensar hasta el cincuenta por ciento (50 %) de la renta neta de tercera categoría. Los saldos no compensados serán

considerados como la pérdida neta compensable del ejercicio que podrá ser arrastrada a los ejercicios siguientes.

3. ¿Cómo se determina el porcentaje a distribuir?

En primer lugar, debe establecerse cuál es la actividad que realiza la empresa. Para ello, se toma como referencia la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

En el caso de que la empresa desarrolle más de una actividad, para determinar el porcentaje de participación en las utilidades se deberá considerar la actividad principal, entendiéndose como tal a la que generó mayores ingresos brutos en el respectivo ejercicio.

El porcentaje de las utilidades a distribuir entre los trabajadores se encuentra determinado por la actividad económica que desarrolla la empresa. Dicho porcentaje se aplica sobre la renta anual imponible antes de impuestos, según lo calculado por la empresa en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

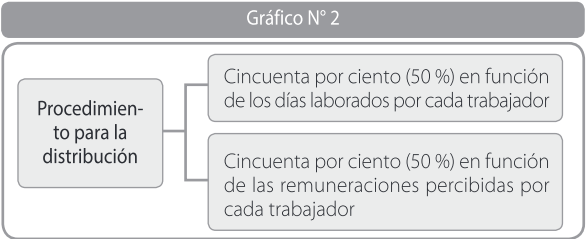
Los porcentajes referidos son los siguientes:

ACTIVIDAD DE LA EMPRESA	PORCENTAJE
■ Empresas pesqueras	10 %
■ Empresas de telecomunicaciones	
■ Empresas industriales	
■ Empresas mineras	8 %
■ Empresas de comercio al por mayor y al por menor y restaurantes	
■ Empresas que realizan otras actividades	5 %
■ Empresas agrarias*	

* Porcentaje aplicable entre el 2021 al 2023, ya que entre el 2024 al 2026 el porcentaje a aplicarse será de 7.5 %, y del 2027 en adelante será del 10 %.

4. ¿Qué criterios se toman en consideración para distribuir utilidades?

Aplicado el porcentaje de acuerdo con la actividad de la empresa, la determinación del monto a distribuir a los trabajadores se realiza en función de los días laborados por cada trabajador y en función de sus remuneraciones percibidas.



5. ¿Cómo se realiza el cálculo en función de los días laborados?

a) Delimitación de los días laborados

Conforme al gráfico anterior, el cincuenta por ciento (50 %) de la renta antes de impuestos será distribuido en función de los **días real y efectivamente laborados** por cada trabajador.

En todos los casos se entenderá como días real y efectivamente laborados únicamente aquellos en los que el trabajador haya laborado en forma completa; es decir, aquellos en que el trabajador cumpla efectivamente la jornada ordinaria de la empresa, así como las ausencias que deben ser consideradas como asistencias para todo efecto, por mandato legal expreso.

Serán computables, de manera excepcional, para el cálculo de la participación de utilidades, los días señalados en el siguiente cuadro:

DÍAS REAL Y EFECTIVAMENTE LABORADOS	BASE NORMATIVA
■ Los días de permiso otorgados a los dirigentes sindicales (licencias sindicales) para cumplir sus funciones.	Decreto Supremo N° 010-2003-TR, artículo 32.
■ Los días no laborados (inasistencias) por encontrarse cerrado temporalmente el centro de trabajo por orden de la Administración Tributaria como consecuencia de una infracción. No se incluye al trabajador o trabajadores responsables de la infracción.	Código Tributario
■ El periodo dejado de laborar por el trabajador en caso de que el despido sea declarado nulo, el cual establece como única excepción el cómputo del récord vacacional.	Decreto Supremo N° 001-96-TR, artículo 54.

■ El periodo dejado de laborar ante una suspensión temporal perfecta de labores, por caso fortuito o fuerza mayor, cuya solicitud haya sido declarada improcedente y, como consecuencia de ello, la Autoridad de Trabajo haya ordenado la reanudación de labores.	Decreto Supremo N° 001-96-TR, artículo 23.
■ La hora de permiso por lactancia materna.	Ley N° 27240
■ Los días de licencia con goce de haber a favor de los miembros del Comité de Seguridad y Salud en el Trabajo.	Decreto Supremo N° 005-2012-TR, artículo 76.
■ Los días de descanso por accidente de trabajo o enfermedad profesional.	Decreto Legislativo N° 892, artículo 5.
■ Los días de licencia por realizar actividades como bombero voluntario.	Decreto Supremo N° 001-2017-TR, artículo 1.
■ Los días de descanso prenatal y postnatal de la trabajadora.	Ley N° 30792, artículo 2. Decreto Supremo N° 007-2018-TR, artículo 2.

b) Situaciones especiales

Se deben tener en cuenta las siguientes situaciones especiales:

- **Trabajadores a tiempo parcial:** tratándose de trabajadores que laboran a tiempo parcial (*part-time*), se sumará el número de horas laboradas de acuerdo con su particular jornada hasta completar la jornada ordinaria de la empresa. Para ello, se considerará como día laborado la suma de las horas de trabajo que completen un día de la jornada ordinaria y así sucesivamente.
- **Trabajadores no sujetos a fiscalización inmediata:** en el caso del personal no sujeto al cumplimiento de un horario o control de ingreso y salida, se deberá considerar como días efectivos de trabajo todos los laborables en la empresa, salvo prueba en contrario.

c) Fórmula

Para calcular las utilidades en función de los días laborados, se deberá dividir el 50 % de la renta antes de impuestos entre la suma total de los días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador.

En ese sentido, se tomará en cuenta la fórmula siguiente:

Utilidades en función de los días laborados = $\frac{RD}{SND} \times ND$

ABREVIATURAS:
RD: renta a distribuir (en función de un 50 %).
SND: suma total de los días laborados por todos los trabajadores
ND: número de días laborados por cada trabajador

6. ¿Cómo se realiza el cálculo en función de las remuneraciones?

a) Delimitación de la remuneración computable

De acuerdo al gráfico N° 2, el 50 % restante se distribuirá en proporción a las remuneraciones de cada trabajador.

Para ello, constituye remuneración:

- **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.

- Las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya, o cena.

b) Conceptos excluidos

Los conceptos que no son considerados como remuneraciones y que, por ende, no ingresan a la base de cálculo de la participación en las utilidades, son los siguientes:

Conceptos excluidos
■ Gratificaciones extraordinarias o cualquier otro concepto que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad.
■ Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa (utilidades voluntarias).
■ El costo o valor de las condiciones de trabajo.
■ La canasta de Navidad o similares.
■ El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que, razonablemente, cubra el respectivo traslado.
■ La asignación o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquellas de semejante naturaleza.
■ Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores de su propia producción, en cantidad razonable, para su consumo directo y de su familia.
■ Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y, en general, todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.
■ La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal.
■ Los subsidios. Quedarán excluidos de la base de cálculo para la participación de utilidades por no corresponder a las características y exigencias determinadas por la ley, ya que el subsidio no constituye remuneración, sino un beneficio otorgado por la seguridad social para cubrir una contingencia, que además no está a cargo del empleador, sino de EsSalud.

c) Fórmula

Para calcular las utilidades en función de las remuneraciones, se deberá dividir el 50 % de la renta antes de impuestos entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al ejercicio, y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio.

En ese sentido, se tomará en cuenta la fórmula siguiente:

$\text{Utilidades en función de las remuneraciones} = \frac{\text{RD}}{\text{SRP}} \times \text{RP}$
ABREVIATURAS: RD: renta a distribuir (en función de un 50 %). SRP: suma total de las remuneraciones percibidas por todos los trabajadores. RP: total de las remuneraciones percibidas por cada trabajador.

7. ¿Cómo se distribuyen las utilidades en caso de fusión de empresas?

En el caso de la fusión de empresas, es preciso separar el periodo generado hasta la fusión con aquel generado luego de ocurrida esta. Esto tiene como finalidad otorgar a los trabajadores de las empresas fusionadas la proporción real de su esfuerzo y trabajo.

Para los efectos del pago, se tendrán en consideración las siguientes normas:

- De extinguirse la relación laboral, el pago se efectuará dentro de los quince (15) días útiles de la entrada en vigencia del evento correspondiente.
- De subsistir la relación laboral, dicho pago se hará efectivo 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 (DJA) del Impuesto a la Renta.

A nivel societario existen dos modalidades de fusión, como se puede apreciar en el siguiente cuadro (cuadro N° 7):

MODALIDADES DE FUSIÓN DE EMPRESAS	
Primera modalidad	Dos o más sociedades se unen para constituir una nueva sociedad, distinta a ellas que se extinguen.
Segunda modalidad	Una sociedad absorbe a otra u otras sociedades, las cuales se extinguen, manteniéndose únicamente la primera.

Cuando ocurra cualquiera de estos dos supuestos, para el cálculo de la participación en las utilidades se efectuará un corte a la fecha de otorgamiento de la escritura pública por la cual se formaliza la fusión, determinándose el monto a pagar hasta esa fecha.

A partir de la fusión, la participación se calculará en función de los estados financieros consolidados.

III. PAGO DE LA PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES

1. ¿Existe algún monto límite para efectuar la distribución de las utilidades?

El monto máximo que puede percibir un trabajador por concepto de participación en las utilidades es el equivalente a **dieciocho (18) remuneraciones mensuales** vigentes al cierre del ejercicio, por cada trabajador.

Este límite no ha sido fijado en cifras concretas, por lo que el tope no siempre será el mismo para todo el personal, ya que dependerá de la remuneración que percibe cada trabajador.

Para determinar el límite de la participación de cada trabajador, el empleador deberá considerar como remuneración base al promedio mensual de las remuneraciones percibidas por el trabajador en el ejercicio anual correspondiente.

Límite para distribuir las utilidades = 18 x PMR
ABREVIATURAS: PMR: promedio mensual de las remuneraciones del ejercicio anual respectivo.

2. ¿En qué oportunidad se realiza el pago de la distribución de las utilidades?

La participación que corresponde a los trabajadores debe ser distribuida 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 (DJA) del Impuesto a la Renta.

Tomando en cuenta el calendario para la DJA del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2020, a

continuación, precisaremos la fecha de vencimiento de esta obligación.

OPORTUNIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES DEL EJERCICIO GRAVABLE 2021*	
Último dígito del RUC	Fecha de vencimiento
0	25/03/2021
1	26/03/2021
2	29/03/2021
3	30/03/2021
4	31/03/2021
5	05/04/2021
6	06/04/2021
7	07/04/2021
8	08/04/2021
9	09/04/2021
Buenos contribuyentes y sujetos que no estén obligados a inscribirse en el RUC	12/04/2021

* Información extraída de la Resolución de Superintendencia N° 229-2020/SUNAT

3. ¿Cuándo corresponde aplicar intereses por la falta de pago de la participación en las utilidades?

Cuando venza el plazo indicado en la consulta anterior, solo se generarán los intereses legales laborales fijados por el Banco Central de Reserva –de acuerdo con el Decreto Ley N° 25920– cuando el trabajador realice un **requerimiento de pago** de la participación en las utilidades.

El requerimiento podrá realizarse mediante carta simple. Cuando el trabajador demande el pago de las utilidades, se entenderá que el empleador ha sido requerido con la citación de la demanda.

El interés se devenga a partir del día siguiente de aquel en que se produjo el incumplimiento y 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.

Como excepciones a la regla de aplicación de intereses por pago extemporáneo tenemos:

- **Trabajadores cesados:** tales intereses no serán de aplicación a los trabajadores que hayan cesado antes de la fecha prevista para la distribución de utilidades, quienes tendrán derecho a cobrar el monto correspondiente en el plazo prescriptorio fijado por ley.
- **Suspensión de labores:** en los casos de suspensión de la relación laboral, el plazo se contará desde la fecha de reincorporación al trabajo. El requerimiento, en este supuesto, se hará vencidos los treinta (30) días de haberse reiniciado las labores sin que se hubiese efectuado el pago de las utilidades.

4. ¿Cuál es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la participación en las utilidades?

La acción para el cobro de derechos derivados de la relación laboral prescribe a los **cuatro (4) años** luego de extinguido el vínculo laboral, sea por cualquiera de las causales señaladas en la LPCL: renuncia, despido, mutuo disenso, entre otras.

Así, el plazo para solicitar el pago de los montos adeudados por la participación de los trabajadores en las utilidades obtenidas por la empresa se computa desde la fecha de cese del trabajador.

5. ¿Qué sucede con las utilidades no cobradas?

De transcurrir el plazo de prescripción sin que el trabajador haya solicitado el cobro de tales utilidades, el monto respectivo se agregará al monto a distribuir por el ejercicio en el cual venza dicho plazo.

6. ¿Qué documento se debe entregar al trabajador al momento del pago de la participación en las utilidades?

Al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas deben entregar a los trabajadores y extrabajadores una liquidación que debe contener como mínimo la información señalada en el siguiente cuadro:

INFORMACIÓN MÍNIMA QUE DEBE CONTENER LA LIQUIDACIÓN DE UTILIDADES	
■	Nombre o razón social del empleador.
■	Nombre completo del empleador.
■	Renta anual de la empresa antes de impuestos.
■	Número de días laborados por el trabajador
■	Remuneración del trabajador considerada para el cálculo.
■	Número total de días laborados por todos los trabajadores de la empresa con derecho a percibir utilidades.
■	Remuneración total pagada a todos los trabajadores de la empresa.
■	Monto del remanente generado por el trabajador, de ser el caso.

7. ¿Qué sucede con el remanente en el caso de que la participación en las utilidades haya superado el límite de 18 remuneraciones mensuales?

Luego de haberse determinado el límite para el otorgamiento de participación en las utilidades por cada trabajador (equivalente a 18 remuneraciones mensuales), del porcentaje que corresponde a la actividad de la empresa podrá quedar un remanente no repartido.

Dicho remanente no puede reingresar a favor de la empresa o capitalizarse, sino que aquellas utilidades no repartidas de alguna manera deben retornar o beneficiar a los trabajadores o, en todo caso, a la comunidad.

Remanente = UD - LDU	
BREVIATURAS:	
UD:	utilidad a distribuir (porcentaje total de la actividad de la empresa)
LDU:	límite para distribuir utilidades por cada trabajador

El remanente está destinado a la capacitación de trabajadores y promoción del empleo a través de la creación de un fondo, así como a obras de infraestructura vial. Dicho fondo es denominado en la actualidad Fondoempleo (antes Fondo Nacional de Capacitación Laboral y de Promoción del Empleo - Foncalproem) y es una persona jurídica de derecho privado, con autonomía administrativa, económica y financiera.



Contratación por medios digitales: aspectos relevantes a tener en cuenta durante el estado de emergencia

Resumen

Con la rápida evolución del uso del internet para realizar actividad comercial, el Estado se vio en la necesidad de emitir normas que regulen la firma electrónica y la firma digital a efectos de otorgarles la misma validez y eficacia jurídica que una firma manuscrita, es así como nace en el año 2000 la Ley N° 27269, Ley de Firmas y Certificados Digitales, recobrando esta norma suma relevancia en los últimos años, en donde el comercio electrónico se ha integrado en la sociedad rápida y abruptamente por ocasión del COVID-19.

Carla Daniela NARVÁEZ CARRASCO

Abogada de la Universidad de San Martín de Porres. Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN. Con estudios de especialización en Derecho Financiero en la Universidad ESAN. Se desempeña como asesora legal comercial.

PALABRAS CLAVES: Firma digital / Firma electrónica / Contratación por medios digitales / Cartas fianza prórroga.

INTRODUCCIÓN

La globalización y la evolución de la actividad comercial nos han llevado a idear nuevos mecanismos de contratación que vayan acorde a las actuales necesidades, representando la contratación por medios digitales un rol muy

importante para la formalización de la actividad comercial realizada vía internet (*e-commerce*), la cual ha tomado mayor importancia en tiempos de COVID-19.

No obstante, pese a que desde hace más de 20 años se viene desarrollando esta forma de hacer comercio, las personas aún sienten desconfianza de utilizar herramientas virtuales para concretar una contratación, es por ello que resulta de vital importancia para el desarrollo y fortalecimiento de la contratación digital conocer los mecanismos necesarios para dotar de validez y seguridad a la misma.

I. PUBLICACIÓN Y VIGENCIA

N°	N° del dispositivo	Título de la norma	Publicación	Inicio de su vigencia
1.	Ley N° 27269	Ley de Firmas Electrónicas y Certificados Digitales	28 de mayo de 2000	29 de mayo de 2000
2.	Decreto Supremo N° 052-2008-PCM	Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales	19 de julio de 2008	20 de julio de 2008
3.	Ley N° 27310	Ley que Modifica el Artículo 11 de la Ley N° 27269	17 de julio de 2000	18 de julio de 2000
4.	Decreto Legislativo N° 1370	Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 27269, Ley de Firmas y Certificados Digitales y el Decreto Ley N° 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago	2 de agosto de 2018	3 de agosto de 2018

Las normas descritas en el cuadro precedente les son aplicable a las firmas electrónicas que, puestas sobre un mensaje de datos o añadidas o asociadas lógicamente

a los mismos, puedan vincular e identificar al firmante, así como garantizar la autenticación e integridad de los documentos electrónicos.

II. FIRMA ELECTRÓNICA Y FIRMA DIGITAL

1. Definiciones

Firma electrónica	Firma digital
Es la manifestación de voluntad de dos o más partes realizada por medios electrónicos para establecer una relación jurídica. Por ejemplo, esta se puede dar a través de un clic al aceptar los términos y condiciones para ingresar al contenido de algún sitio web (por ejemplo: Facebook o Instagram).	La firma digital es una firma electrónica sofisticada. Esta se encuentra dotada de una técnica de criptografía asimétrica, basada en el uso de un par de claves únicas, asociadas a una clave privada y una clave pública, relacionadas matemáticamente entre sí, lo que hace que la misma pueda identificar de manera particular e indubitable al contratante. Por ejemplo, el certificado digital.

2. Diferencias

Firma electrónica	Firma digital
■ Es cualquier medio electrónico que representa la aceptación de una de las partes.	■ Es la firma electrónica que de manera indubitable identifica a una de las partes.
■ No es indispensable una credencial de identidad.	■ Es indispensable una credencial de identidad.
■ Utiliza diferentes medios de identificación.	■ Utiliza el certificado digital y claves criptográficas.
■ Puede ser cuestionada en un proceso judicial.	■ Tiene el mismo valor que una firma manuscrita y garantiza autenticidad, integridad y no repudio.

Asimismo, es necesario precisar que la firma digital tiene las siguientes características:

- Se genera al cifrar el código de verificación de un documento electrónico, usando la clave privada del titular del certificado.
- Es exclusiva del suscriptor y de cada documento electrónico firmado por este.
- Es susceptible de ser verificada usando la clave pública del suscriptor.
- Su generación está bajo el control exclusivo del suscriptor.
- Está añadida o incorporada al documento electrónico mismo de tal manera que es posible detectar si la firma digital o el documento electrónico fue alterado.

En este sentido, si bien ambos tipos de firmas (electrónica y digital) se pueden dar a distancia vía un ordenador, celular, *tablet* u otro similar, el tipo de firma que se utilice para determinadas contrataciones dependerá del riesgo de la misma y de la necesidad de los contratantes. Por ejemplo, no sería razonable que se pueda suscribir un contrato bilateral con derechos y obligaciones negociados de manera particular a través de un simple clic, ya que en dicho caso alguna de las partes podría cuestionar la suscripción del mismo. Para este tipo de contrataciones **se utiliza –usualmente– la firma digital**, pues esta garantiza la identificación de las partes y la aceptación del contrato suscrito a distancia.

Es necesario precisar que el **Indecopi** emitió la Guía de Acreditación de Entidad de Registro, a efectos de establecer los procedimientos y criterios que deben cumplir

las entidades certificadoras de firmas digitales para lograr su acreditación ante el Indecopi¹.

III. PROCEDIMIENTO PARA REGISTRAR LA FIRMA DIGITAL

Ahora bien, por lo explicado anteriormente se entiende que todos podemos firmar electrónicamente vía un ordenador u otro similar, pero no todos podemos firmar digitalmente. Para que una persona pueda suscribir un documento vía firma digital válidamente debe cumplir con lo siguiente:

A. Para persona natural²:

- Tener DNI digital.
- Descargar el *software* de firma digital ReFirma.
- Elaborar el documento electrónico en formato PDF.
- Abrir el ReFirma y seleccionar el documento electrónico.
- Seleccionar el certificado digital (debe ser de no repudio) con el que se desea realizar el proceso.
- Ingresar el pin que protege la llave privada asociada al certificado digital.
- Realizar el procesamiento de creación de firma digital.

B. Para el representante de una persona jurídica:

- Acudir a un proveedor de servicios de certificación acreditado y supervisado por el Indecopi, el cual deberá estar en el Registro Oficial de Prestadores de Servicio de Certificación Digital (ROPS). Dentro de ellos se encuentra BMTech Perú S.A.C., Acepta Perú S.A.C., ACJ Soluciones S.A.C., entre otras.
- Registrar a sus representantes que tendrán la firma digital
- Obtener el *software* de firma digital.
- Requerir el Certificado Digital.

Es necesario precisar que el titular del certificado digital deberá cumplir con los siguientes requisitos:

■ Entregar información veraz durante la solicitud de emisión de certificados y demás procesos de certificación (cancelación, suspensión, reemisión y modificación).	■ Solicitar la cancelación de su certificado digital en caso de que la reserva sobre la clave privada se haya visto comprometida, bajo responsabilidad.
■ Actualizar la información provista tanto a la entidad de certificación como a la entidad de registro o verificación, asumiendo responsabilidad por la veracidad y exactitud de esta.	■ Cumplir permanentemente las condiciones establecidas por la entidad de certificación para la utilización del certificado.

1 Puede acceder en el siguiente enlace: <<https://www.indecopi.gob.pe/web/firmas-digitales/guia-de-acreditacion-para-entidades-de-verificacion-registro-de-datos>>.
2 Fuente: Reniec.

IV. REQUISITOS DE LAS ENTIDADES DE CERTIFICACIÓN Y OBLIGACIONES

Las entidades de certificación cumplen una labor fundamental y determinante en este proceso, ya que las mismas se encargarán de:

- Emitir los certificados digitales manteniendo una secuencia correlativa en el número de serie.
- Cancelar los certificados digitales.
- Reconocer los certificados digitales emitidos por entidades de certificación extranjeras que hayan sido incorporadas por reconocimiento a la infraestructura Oficial de Firma Electrónica.

Asimismo, las entidades de certificación deben cumplir, entre otras, con las siguientes obligaciones:

<ul style="list-style-type: none"> Cumplir con los requerimientos de la autoridad administrativa competente en lo referente a la política de certificación, declaración de prácticas de certificación, política de seguridad, política de privacidad y plan de privacidad. 	<ul style="list-style-type: none"> Mantener depósito de los certificados digitales emitidos y cancelados, consignando su fecha de emisión y vigencia. No almacenar las claves privadas de los usuarios finales, a menos que correspondan a certificados cuyo uso se limite al cifrado de datos.
<ul style="list-style-type: none"> Informar a los usuarios de todas las condiciones de emisión y de uso de sus certificados digitales, incluyendo las referidas a la cancelación de estos. 	<ul style="list-style-type: none"> Cancelar el certificado digital al suscitarse alguna de las causales establecidas en el artículo 17 del Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales.
<ul style="list-style-type: none"> Mantener el control y la reserva de la clave privada que emplea para firmar digitalmente los certificados digitales que emite. 	<ul style="list-style-type: none"> Mantener la información relativa a los certificados digitales por un periodo mínimo de diez (10) años a partir de su cancelación.

V. LIMITACIONES DE LAS FIRMAS DIGITAL Y ELECTRÓNICA

Finalmente, es necesario precisar que, si bien la firma electrónica y la firma digital representan una solución ante el distanciamiento social y como medio de formalización de documentos a distancia, los principales inconvenientes que se tienen para su implementación generalizada en el Perú serían los siguientes:

- En caso de contratar a una empresa proveedora de firmas digitales, el costo resulta muy elevado para las compañías.
- No se puede implementar para todo tipo de documentos, por ejemplo, las escrituras públicas no pueden ser firmadas digitalmente, solo de forma manuscrita.
- El software a instalar podría no ser compatible con los sistemas de la empresa y generar modificaciones en la infraestructura digital de la compañía, lo que encarece los gastos para su instalación.
- El certificado digital vence –usualmente– cada dos años, por lo que hay que estar atentos a su renovación.
- Al ser un servicio digital, podría ser susceptible de hackers.

PREGUNTAS Y RESPUESTAS

1. ¿Cualquier persona es susceptible de tener una firma digital?

Respuesta:

Sí, toda persona que tenga DNI electrónico tiene firma digital, para activarla solo necesitaría descargar del Reniec el software de firma digital ReFirma, adquirir el lector biométrico e iniciar el proceso de registro y firma digital. En caso de que se requiera de un sistema más sofisticado, podría acudir a alguna entidad certificadora de firmas para obtener el certificado digital.

2. ¿Cuáles son las ventajas de la firma digital?

Respuesta:

Las firmas digitales tienen, entre otras, las siguientes ventajas:

- Ahorro de tiempo en la coordinación y suscripción de los documentos.
- Tiene la misma validez que una firma manuscrita, ya que con ella se identifica de manera particular e indubitable al contratante.
- Es una forma de ser ecoamigable, ya que se ahorra el papel de impresión de documentos.
- Son admisibles en un proceso judicial los documentos suscritos vía firma digital.

3. ¿Cualquier empresa puede ser certificador de firma digital?

Respuesta:

No, la empresa certificadora de firma digital debe cumplir con los requisitos indicados en la Ley N° 27269 y su Reglamento, así como estar debidamente registrada en el Indecopi.

4. ¿Qué requisitos necesito para obtener el certificado digital?

Respuesta:

En caso de ser una persona natural, se requiere tener plena capacidad de ejercicio de sus derechos civiles.

En caso de ser una persona jurídica, se deberá de acreditar: (i) la existencia de la persona jurídica y su vigencia; y (ii) acreditar al representante legal cuya firma se registrará.

COMENTARIO DE NORMAS

Ejecución de cartas fianzas en tiempos de cuarentena

Dentro del paquete de medidas dictaminadas por el Gobierno durante el inicio de la cuarentena decretada en marzo del año pasado se encuentra la **prórroga del plazo de ejecución de las cartas fianza**, las cuales se encuentran orientadas a proteger el derecho del beneficiario frente a un eventual vencimiento de la carta fianza y la imposibilidad de requerir su pago bajo la formalidad que su propio texto y el artículo 1898 del Código Civil establecen, siendo potestativa la ejecución solicitada por el beneficiario durante el estado de emergencia.

La carta fianza bancaria nace como una solución, dentro de la actividad comercial, ante la necesidad de asegurar el cumplimiento de una o más obligaciones contenidas en un contrato frente a terceros. En el Perú, este tipo de garantía es regulada de manera especial por la Circular N° B-2101-2001 de la SBS y de manera referencial por el Código Civil en lo que corresponde a la regulación sobre fianzas.

Las entidades del sistema financiero, reguladas por la SBS, están autorizadas para emitir cartas fianza bajo las siguientes características: de realización inmediata, incondicional, irrevocable y con renuncia expresa al beneficio de excusión, pudiendo ser ejecutada por el beneficiario hasta el décimo quinto día calendario posterior a la fecha de su vencimiento³; pasado este plazo, el emisor queda liberado de su obligación de honrar la ejecución de la carta fianza. Considerando este último punto, en caso de que el beneficiario no ejecutase la carta fianza dentro del plazo definido en el artículo 1898 del Código Civil, la misma dejará de tener eficacia y oponibilidad frente al emisor de la misma.

I. PUBLICACIÓN Y VIGENCIA

N°	N° del dispositivo	Título de la norma	Publicación	Inicio de su vigencia
1.	Circular SBS N° B-2101-2001	Circular mediante la que se regula los avales, fianzas y otras garantías otorgadas por Entidades del Sistema Financiero.	19/10/2001	20/10/2001
2.	Decreto de Urgencia N° 036-2020	Decreto de Urgencia que establece medidas complementarias de aislamiento e inmovilización social obligatoria, en la economía nacional y en los hogares vulnerables, así como garantizar la continuidad de los servicios de saneamiento, frente a las consecuencias del COVID-19.	10 de abril de 2020	11 de abril de 2020
3.	Decreto de Urgencia N° 018-2021	Decreto de Urgencia que modifica el Decreto de Urgencia N° 076-2020, Decreto de Urgencia que dicta medidas complementarias destinadas al financiamiento de la micro y pequeña empresa del Sector Turismo para la reducción del impacto del COVID-19 y otras medidas, y otras disposiciones.	11 de febrero de 2021	12 de febrero de 2021

II. DEFINICIÓN DE CARTA FIANZA BANCARIA

La carta fianza bancaria es un instrumento emitido por una entidad del sistema financiero a favor de un beneficiario con la finalidad de respaldar la obligación del garantizado asumida frente al beneficiario, la cual puede ser ejecutada a simple requerimiento del beneficiario hasta el décimo quinto día posterior a su vencimiento.

III. CARACTERÍSTICAS Y PLAZO DE EJECUCIÓN DE LA CARTA FIANZA BANCARIA

1. **Características:** las cartas fianza bancarias se caracterizan por ser:

De realización automática	Ejecutadas a requerimiento del beneficiario.
Incondicional	Las cartas fianzas no deben tener una condición para su ejecución.
Irrevocable	Una vez emitidas por la entidad del sistema financiero, las mismas tienen plena vigencia hasta su vencimiento y pueden ser ejecutadas hasta el décimo quinto día calendario posterior al mismo.
Sin beneficio de excusión	El emisor de la carta fianza deberá honrar la ejecución de la carta fianza y no podrá solicitar al beneficiario de la misma que primero se le cobre al garantizado.

2. **Plazo y forma de ejecución:** la carta fianza se podrá ejecutar hasta el décimo quinto día calendario posterior a su plazo de vencimiento vía notarial o judicial, según se establece en el artículo 1898 del Código Civil.

IV. PRÓRROGAS DE LA EJECUCIÓN DE LA CARTA FIANZA BANCARIA DURANTE LA CUARENTENA Y SUS IMPLICANCIAS

Por Decreto de Urgencia N° 036-2020 (publicado el 10/04/2020) se dictaminaron reglas complementarias para reducir el impacto de las medidas de aislamiento e inmovilización social obligatoria en la economía nacional, así como garantizar la continuidad de los servicios de saneamiento, frente a las consecuencias del COVID-19.

Dentro de las medidas establecidas en el decreto mencionado se estableció lo siguiente:

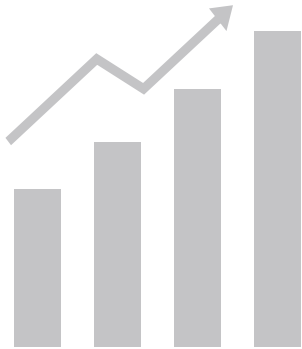
- **Prórroga del plazo de ejecución**, para aquellas cartas fianza cuyo vencimiento formal se produjera desde el 11/04/2020 hasta la culminación del estado de emergencia establecido por el Decreto Supremo N° 044-2020-PCM y sus prórrogas.
- **Un nuevo plazo adicional de ejecución**, para aquellas cartas fianza cuyo vencimiento formal se produjo desde el 11 de marzo de 2020 hasta el 10/04/2020, por el periodo de vigencia del estado de emergencia nacional establecido por el Decreto Supremo N° 044-2020-PCM y sus prórrogas.

Es preciso notar que el mencionado decreto establece que el plazo para la ejecución de dichas fianzas, cartas fianza y pólizas de caución se contabiliza a partir del día siguiente de concluido el estado de emergencia hasta cumplir el plazo dispuesto en el artículo 1898 del Código Civil u otra disposición de carácter específico.

Con respecto a ello, en la segunda disposición complementaria del D.U. N° 018-2021 se dispuso la derogación del D.U. N° 036-2020 a partir del 01/03/2021, lo que significa que el plazo de los 15 días para la ejecución de la carta fianza dispuesto por el artículo 1898 del Código Civil comienza a contabilizarse desde el 01/03/2021.

En conclusión, las cartas fianza podrán ser ejecutadas por sus beneficiarios hasta el 15 de marzo de 2021. Pasado ese plazo, las mismas se considerarán caducas.

3 Artículo 1898 del Código Civil.



INDICADORES

TRIBUTARIOS^(*)

CRONOGRAMA DE OBLIGACIONES MENSUALES - EJERCICIO 2021							
PERIODO TRIBUTARIO	FECHA DE VENCIMIENTO SEGÚN EL ÚLTIMO DÍGITO DEL RUC						Buenos contribuyentes y UESP
	0	1	2 y 3	4 y 5	6 y 7	8 y 9	0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9
Enero 2021 ^{(1) (2)}	12/02/2021	15/02/2021	16/02/2021	17/02/2021	18/02/2021	19/02/2021	22/02/2021
Enero 2021 ⁽³⁾	12/03/2021	15/03/2021	16/03/2021	17/03/2021	18/03/2021	19/03/2021	22/03/2021
Febrero 2021	12/03/2021	15/03/2021	16/03/2021	17/03/2021	18/03/2021	19/03/2021	22/03/2021
Marzo 2021	16/04/2021	19/04/2021	20/04/2021	21/04/2021	22/04/2021	23/04/2021	26/04/2021
Abril 2021	14/05/2021	17/05/2021	18/05/2021	19/05/2021	20/05/2021	21/05/2021	24/05/2021
Mayo 2021	14/06/2021	15/06/2021	16/06/2021	17/06/2021	18/06/2021	21/06/2021	22/06/2021
Junio 2021	14/07/2021	15/07/2021	16/07/2021	19/07/2021	20/07/2021	21/07/2021	22/07/2021
Julio 2021	13/08/2021	16/08/2021	17/08/2021	18/08/2021	19/08/2021	20/08/2021	23/08/2021
Agosto 2021	14/09/2021	15/09/2021	16/09/2021	17/09/2021	20/09/2021	21/09/2021	22/09/2021
Setiembre 2021	15/10/2021	18/10/2021	19/10/2021	20/10/2021	21/10/2021	22/10/2021	25/10/2021
Octubre 2021	15/11/2021	16/11/2021	17/11/2021	18/11/2021	19/11/2021	22/11/2021	23/11/2021
Noviembre 2021	15/12/2021	16/12/2021	17/12/2021	20/12/2021	21/12/2021	22/12/2021	23/12/2021
Diciembre 2021	14/01/2022	17/01/2022	18/01/2022	19/01/2022	20/01/2022	21/01/2022	24/01/2022

Base legal: Anexo I (R.S.) N° 000224-2020/SUNAT

(1) Para los deudores tributarios cuyos ingresos netos sean mayores a 2300 UIT (9,890,000) según cronograma original en el Anexo I de la R.S. N° 000224-2020/SUNAT publicada el 27 de diciembre de 2020.

(2) Para los deudores tributarios cuyo domicilio fiscal al 27 de enero de 2021 esté ubicado en los departamentos clasificados en el nivel de alerta alto sin importar el nivel de ingresos, según cronograma original en el Anexo I de la R.S. N° 000224-2020/Sunat publicada el 27 de diciembre de 2020.

(3) Para deudores tributarios que en el ejercicio gravable 2020 hubieran obtenido ingresos netos de hasta 2,300 UIT (9,890,000) y cuyo domicilio fiscal, al 27 de enero de 2021, se encuentre ubicado en aquellos departamentos y provincias clasificados con nivel de alerta Extremo o muy alto de acuerdo a la R.S. N° 00016-2021/Sunat y modificatoria. En caso que estos también estén comprendidos en el ámbito de aplicación de la R.S. N° 051-2019/Sunat, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias se rige únicamente por lo señalado en dicha resolución.

FECHA MÁXIMA DE ATRASO DE LOS REGISTROS DE COMPRAS Y DE VENTAS E INGRESOS (SEAN GENERADOS MEDIANTE EL SLE-PLE O EL SLE-PORTAL) ENERO A DICIEMBRE 2021**							
MES AL QUE CORRESPONDE LA OBLIGACIÓN	FECHA DE VENCIMIENTO SEGÚN EL ÚLTIMO DÍGITO DEL RUC						Buenos contribuyentes y UESP
	0	1	2 y 3	4 y 5	6 y 7	8 y 9	0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9
Enero 2021 ^{(1) (2)}	11/02/2021	12/02/2021	15/02/2021	16/02/2021	17/02/2021	18/02/2021	19/02/2021
Enero 2021 ⁽³⁾	11/03/2021	12/03/2021	15/03/2021	16/03/2021	17/03/2021	18/03/2021	19/03/2021
Febrero 2021	11/03/2021	12/03/2021	15/03/2021	16/03/2021	17/03/2021	18/03/2021	19/03/2021
Marzo 2021	15/04/2021	16/04/2021	19/04/2021	20/04/2021	21/04/2021	22/04/2021	23/04/2021
Abril 2021	13/05/2021	14/05/2021	17/05/2021	18/05/2021	19/05/2021	20/05/2021	21/05/2021
Mayo 2021	11/06/2021	14/06/2021	15/06/2021	16/06/2021	17/06/2021	18/06/2021	21/06/2021
Junio 2021	13/07/2021	14/07/2021	15/07/2021	16/07/2021	19/07/2021	20/07/2021	21/07/2021
Julio 2021	12/08/2021	13/08/2021	16/08/2021	17/08/2021	18/08/2021	19/08/2021	20/08/2021
Agosto 2021	13/09/2021	14/09/2021	15/09/2021	16/09/2021	17/09/2021	20/09/2021	21/09/2021
Setiembre 2021	14/10/2021	15/10/2021	18/10/2021	19/10/2021	20/10/2021	21/10/2021	22/10/2021
Octubre 2021	12/11/2021	15/11/2021	16/11/2021	17/11/2021	18/11/2021	19/11/2021	22/11/2021
Noviembre 2021	14/12/2021	15/12/2021	16/12/2021	17/12/2021	20/12/2021	21/12/2021	22/12/2021
Diciembre 2021	13/01/2022	14/01/2022	17/01/2022	18/01/2022	19/01/2022	20/01/2022	21/01/2022

** Para el ejercicio 2021, se ha contemplado solo un cronograma, y ya no Tipo A o Tipo B. Base legal: Anexo II de la R.S.N° 000224-2020/SUNAT.

(1) Para los deudores tributarios cuyos ingresos netos sean mayores a 2300 UIT, según cronograma original en el Anexo II de la R.S. N° 000224-2020/SUNAT publicada el 27 de diciembre de 2020.

(2) Para los deudores tributarios cuyo domicilio fiscal al 27 de enero de 2021 esté ubicado en los departamentos clasificados en el nivel de alerta alto sin importar el nivel de ingresos, según cronograma original en el Anexo II de la R.S. N° 000224-2020/Sunat publicada el 27 de diciembre de 2020.

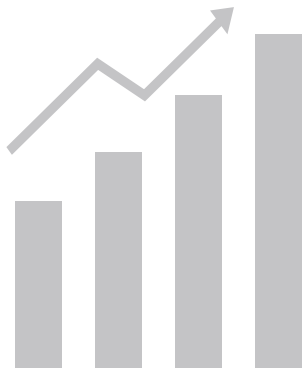
(3) Para deudores tributarios que en el ejercicio gravable 2020 hubieran obtenido ingresos netos de hasta 2,300 UIT (9,890,000) y cuyo domicilio fiscal, al 27 de enero de 2021, se encuentre ubicado en aquellos departamentos y provincias clasificados con nivel de alerta muy alto o extremo, de acuerdo a la R.S. N° 00016-2021/Sunat y modificatoria. En caso que estos también estén comprendidos en el ámbito de aplicación de la R.S. N° 051-2019/Sunat, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias se rige únicamente por lo señalado en dicha resolución.

CRONOGRAMA DE LA DECLACION JURADA ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA - EJERCICIO 2020										
FECHA DE VENCIMIENTO DEL ULTIMO DIGITO DE RUC										Buenos Contribuyentes y sujetos no obligados a inscribirse en el RUC
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
25/03/2021	26/03/2021	29/03/2021	30/03/2021	31/03/2021	05/04/2021	06/04/2021	07/04/2021	08/04/2021	09/04/2021	12/04/2021

Base legal: Artículo 4 de la R.S. N° 000229-2020/SUNAT, publicada el 30 de diciembre de 2020.

Nota: los cronogramas de vencimientos completos, pueden ser consultados en: <<http://www.contadoresyempresas.com.pe/index.php?/cronograma>>.

(*) Los indicadores tributarios señalados en la presente sección **únicamente** son referenciales.



INDICADORES

ECONÓMICO-FINANCIEROS⁽¹⁾

TASAS DE INTERÉS EN MONEDA NACIONAL Y EXTRANJERA - (Del 15 al 28 de febrero de 2021)														
TASA ACTIVA EN MONEDA NACIONAL - TAMN														
DÍAS	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
TAMN	11,75	11,39	11,37	11,31	12,10	12,10	12,10	12,12	12,13	12,11	12,11	12,22	12,22	12,22
F. Acumulado *	5645,12842	5646,82015	5648,50957	5650,19101	5651,98399	5653,77753	5655,57165	5657,36916	5659,16860	5660,96584	5662,76364	5664,57743	5666,39179	5668,20674
F. Diario	0,00031	0,00030	0,00030	0,00030	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032	0,00032
TASA DE INTERÉS LEGAL EN MONEDA NACIONAL														
DÍAS	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
TILMN (%)	0,92	0,91	0,92	0,91	0,91	0,91	0,91	0,91	0,91	0,91	0,91	0,86	0,86	0,86
F. Acumulado *	7,79246	7,79266	7,79285	7,79305	7,79325	7,79344	7,79364	7,79383	7,79403	7,79423	7,79442	7,79461	7,79479	7,79498
F. Diario	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00003	0,00002	0,00002	0,00002
TASA ACTIVA EN MONEDA EXTRANJERA - TAMEX														
DÍAS	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
TAMEX	6,37	6,31	6,31	6,27	6,34	6,34	6,34	6,36	6,40	6,37	6,34	6,34	6,34	6,34
F. Acumulado *	25,10853	25,11280	25,11707	25,12131	25,12560	25,12989	25,13418	25,13849	25,14282	25,14713	25,15143	25,15572	25,16002	25,16432
F. Diario	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017	0,00017
TASA DE INTERÉS LEGAL EN MONEDA EXTRANJERA														
DÍAS	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
TILME	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24
F. Acumulado *	2,09570	2,09572	2,09573	2,09574	2,09576	2,09577	2,09579	2,09580	2,09581	2,09583	2,09584	2,09586	2,09587	2,09588
F. Diario	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001	0,00001

* Circular B.C.R. Nº 041-94-EF/90, acumulado desde el 1 de abril de 1991 / Fuente SBS y diario oficial *El Peruano*.

TASA DE INTERÉS INTERNACIONAL (Del 15 al 28 de febrero de 2021)					
DÍAS	LIBOR % - TASA ACTIVA				PRIME RATE %
	1 MES	3 MESES	6 MESES	1 AÑO	
15	0,106	0,192	0,205	0,301	3,25
16	0,108	0,189	0,203	0,303	3,25
17	0,111	0,181	0,198	0,296	3,25
18	0,111	0,182	0,197	0,291	3,25
19	0,115	0,175	0,195	0,287	3,25
20					
21					
22	0,115	0,176	0,204	0,286	3,25
23	0,118	0,188	0,204	0,285	3,25
24	0,115	0,190	0,199	0,278	3,25
25	0,115	0,191	0,201	0,280	3,25
26	0,119	0,188	0,203	0,284	3,25
27					
28					

TIPO DE CAMBIO DE COMPRA Y VENTA DE DÓLARES AMERICANOS, EUROS Y YENES JAPONESES (Del 15 al 28 de febrero de 2021)								
DÍAS	DÓLAR BANCARIO FECHA DE CIERRE		DÓLAR BANCARIO PROMEDIO PONDERADO		EURO BANCARIO FECHA DE CIERRE		YEN JAPONÉS FECHA DE CIERRE	
	Compra	Venta	Compra	Venta ^(*)	Compra	Venta	Compra	Venta
15	3,639	3,647	3,642	3,646	4,313	4,714		0,038
16	3,649	3,652	3,639	3,647	4,401	4,531	0,034	
17	3,651	3,655	3,649	3,652	4,371	4,476		0,038
18	3,648	3,652	3,651	3,655	4,356	4,543	0,034	0,035
19	3,650	3,655	3,648	3,652	4,376	4,774		
20			3,650	3,655				
21			3,650	3,655				
22	3,652	3,657	3,650	3,655	4,408	4,668	0,029	
23	3,651	3,656	3,652	3,657	4,384	4,554	0,035	0,035
24	3,649	3,653	3,651	3,656	4,393	4,523	0,034	
25	3,645	3,649	3,649	3,653	4,433	4,498	0,034	0,034
26	3,647	3,651	3,645	3,649	4,350	4,584	0,034	0,034
27			3,647	3,651				
28			3,647	3,651				

(*) Tipo de Cambio Promedio Ponderado Venta a la fecha de publicación, a utilizarse en los Registros de Compras y Ventas. Artículo 5, numeral 17 del Reglamento de la Ley del IGV, D.S. Nº 029-94-EF (29/03/1994).

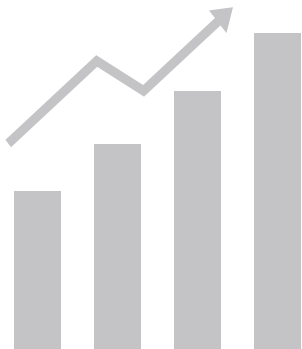
(*) Tipo de Cambio Promedio Ponderado Venta a la fecha de publicación, a utilizarse en los Registros de Compras y Ventas. Artículo 5, numeral 17 del Reglamento de la Ley del IGV, D.S. Nº 029-94-EF (29/03/1994).

TASA DE INTERÉS INTERNACIONAL - PROMEDIO MENSUAL					
MESES	LIBOR % - TASA ACTIVA				PRIME RATE %
	1 mes	3 meses	6 meses	1 año	
2020					
FEBRERO	1,637	1,679	1,679	1,737	4,75
MARZO	0.917	1.102	0.964	0.922	3.73
ABRIL	0,684	1,092	1,068	0,987	3,25
MAYO	0,195	0,404	0,627	0,743	3,25
JUNIO	0,183	1,696	0,426	0,596	3,25
JULIO	0,172	0,268	0,339	0,479	3,25
AGOSTO	0,162	0,253	0,313	0,449	3,25
SEPTIEMBRE	0,152	0,237	0,279	0,394	3,25
OCTUBRE	0,146	0,221	0,247	0,342	3,25
NOVIEMBRE	0,142	0,219	0,250	0,336	3,25
DICIEMBRE	0,149	0,233	0,256	0,336	3,25
2021					
ENERO	0,128	0,223	0,241	0,321	3,250
FEBRERO	0,114	0,191	0,206	0,297	3,25

ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR (IPC)				
Meses	Número índice	Variación porcentual		Variación anual
		Mensual	Acumulada	
2020				
OCTUBRE	134,55	0,02	1,40	1,014
NOVIEMBRE	135,25	0,52	1,92	1,019
DICIEMBRE	135,32	0,05	1,97	1,020
2021				
ENERO	136,32	0,74	0,74	1,007
FEBRERO	136,15	-0,13	0,62	1,006

ÍNDICE DE PRECIOS PROMEDIO MENSUAL AL POR MAYOR A NIVEL NACIONAL (IPM)				
Meses	Número índice	Variación porcentual		Variación anual
		Mensual	Acumulada	
2020				
OCTUBRE	109,325709	0,25	0,53	1,005
NOVIEMBRE	109,722593	0,36	0,90	1,009
DICEMBRE	110,440773	0,65	1,56	1,016
2021				
ENERO	111,618515	1,07	1,07	1,011
FEBRERO	112,808299	1,07	2,14	1,021

(1) Los indicadores económico-financieros señalados en la presente sección **únicamente** son referenciales.



INDICADORES

LABORALES^(*)

FACTOR ACUMULADO: TASA DE INTERÉS LEGAL LABORAL						
FEB. 2021	MONEDA NACIONAL			MONEDA EXTRANJERA		
	TASA ANUAL	F.DIARIO	F.ACUM.*	TASA ANUAL	F.DIARIO	F.ACUM.*
15	0,92	0,00003	1,97856	0,24	0,00001	0,71710
16	0,91	0,00003	1,97858	0,24	0,00001	0,71711
17	0,92	0,00003	1,97861	0,24	0,00001	0,71712
18	0,91	0,00003	1,97864	0,24	0,00001	0,71712
19	0,91	0,00003	1,97866	0,24	0,00001	0,71713
20	0,91	0,00003	1,97869	0,24	0,00001	0,71714
21	0,91	0,00003	1,97871	0,24	0,00001	0,71714
22	0,91	0,00003	1,97874	0,24	0,00001	0,71715
23	0,91	0,00003	1,97876	0,24	0,00001	0,71716
24	0,91	0,00003	1,97879	0,24	0,00001	0,71716
25	0,91	0,00003	1,97881	0,24	0,00001	0,71717
26	0,86	0,00002	1,97884	0,24	0,00001	0,71718
27	0,86	0,00002	1,97886	0,24	0,00001	0,71718
28	0,86	0,00002	1,97888	0,24	0,00001	0,71719

(*) El Factor Acumulado es utilizado para deudas laborales, gratificaciones, vacaciones, etc.
Fuente SBS.

CALENDARIO DE OBLIGACIONES LABORALES - 2021				
PERIODO	AFP	AFP	SENATI	CONAFOVICER
	Cheque de otro banco	Efectivo o cheque del mismo banco		
Dic.20	06/01/2021	08/01/2021	15/01/2021	19/01/2021
Ene.21	03/02/2021	05/02/2021	15/02/2021	16/02/2021
Feb.21	03/03/2021	05/03/2021	15/03/2021	16/03/2021
Mar.21	07/04/2021	09/04/2021	15/04/2021	20/04/2021
Abr.21	05/05/2021	07/05/2021	17/05/2021	18/05/2021
May.21	03/06/2021	07/06/2021	15/06/2021	16/06/2021
Jun.21	05/07/2021	07/07/2021	15/07/2021	16/07/2021
Jul.21	04/08/2021	06/08/2021	16/08/2021	17/08/2021
Ago.21	03/09/2021	07/09/2021	15/09/2021	16/09/2021
Set.21	05/10/2021	07/10/2021	15/10/2021	19/10/2021
Oct.21	04/11/2021	08/11/2021	15/11/2021	17/11/2021
Nov.21	03/12/2021	07/12/2021	15/12/2021	17/12/2021
Dic.21	05/01/2022	07/01/2022	17/01/2022	15/01/2022

PROCEDIMIENTOS ANTE EL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				
UIT = S/ 4,400				
CÓDIGOS DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA REALIZAR TRÁMITES ANTE EL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				
CÓDIGOS BANCO DE LA NACIÓN	DENOMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO	UIT (%) ⁽¹⁾	IMPORTE (S/)	
5126	Inscripción en el Registro Nacional de Agencias – Privadas de Empleo	1.0733	47.23	
5533	Aprobación, Prórroga o Modificación de Contrato de Trabajo de Personal Extranjero	0.5000	22.00	
	Aprobación de Contrato de Trabajo de Personal Extranjero		22.10	
	Aprobación de Prórroga o Modificación del Contrato de Trabajo de Personal Extranjero		25.43	
6076	Dictamen Económico Laboral / Observación	4.1279	181.63	
6114	Terminación Colectiva de los Contratos de Trabajo por Causas Objetivas a) Caso fortuito o fuerza mayor b) Motivos económicos, tecnológicos, estructurales o análogos	0.5779	25.43	
6130	Suspensión Temporal Perfecta de Labores por caso fortuito o fuerza mayor		Por cada trabajador	
6149	Suspensión Procedimiento Ejecución Coactiva	0.8512	37.50	
6254	Fraccionamiento y/o Aplazamiento deuda	0.8256	36.33	
6408	Intermediación Laboral	1.1477	50.50	
	Apertura de sucursales, oficinas, centros de trabajo u otro establecimiento de las entidades que desarrollan actividades de Intermediación Laboral.		53.72	
	Renovación de Inscripción en el Registro Nacional de Empresas y Entidades que realizan actividades de Intermediación Laboral		74.44	

(1) UIT del ejercicio en curso.
Notas:
- Información obtenida del siguiente enlace: https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/313624/TUPA_317-2018-TR_Portal.pdf
- Por efecto de la tercera y quinta disposición complementaria modificatoria del Decreto Legislativo N° 1246, se elimina la obligación de registrar los contratos de trabajo sujetos a modalidad y los convenios de modalidades formativas laborales ante la Autoridad Administrativa de Trabajo, dejándose así sin efecto los siguientes procedimientos contenidos en el TUPA del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo: 38, 108, 109, 110, 111, 112 y 113.

APORTES AL SISTEMA PRIVADO DE PENSIONES (SPP) FEBRERO				
CONCEPTO	HÁBITAT	INTEGRA	PRIMA	PROFUTURO
Comisión sobre flujo (% remuneración)	1.47 %	1.55 %	1.60 %	1.69 %
Comisión mixta				
- Sobre flujo (% remuneración)	0.23 %	0.00 %	0.18 %	0.28 %
- Sobre saldo (anual)	1.25 %	0.82 %	1.25 %	1.20 %
Prima de seguro	1.74 %			
Fondo de pensiones	10.00 %			
Tope de seguro	9.898.68			
Gastos de sepelio	4,488.73			

PAGO DE ESSALUD, SCTR, SNP Y RENTA DE QUINTA CATEGORÍA DEL MES DE FEBRERO	
Último dígito de RUC	Fecha
Dígito 0	12 de marzo
Dígito 1	15 de marzo
Dígitos 2 y 3	16 de marzo
Dígitos 4 y 5	17 de marzo
Dígitos 6 y 7	18 de marzo
Dígitos 8 y 9	19 de marzo

(*) Los indicadores laborales señalados en la presente sección **únicamente** son referenciales.